Ш. ФАЙЗИЕВ, А.КАРИМОВ



АУДИТ

658.1 Ф-72

МИНИСТЕРСТВО ВЫСШЕГО И СРЕДНЕГО СПЕЦИАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

ТАШКЕНТСКИЙ ФИНАНСОВЫЙ ИНСТИТУТ

Ш.Н. ФАЙЗИЕВ
А.А. КАРИМОВ

АУДИТ

Учебное пособие

Рекомендовано Министерством высшего и среднего специального образования Республики Узбекистан в качестве учебного пособия студентам экономических вузов

Ташкент
«IQTISOD-MOLIYA»
2013

X/R
TMI kutubxonasi

УДК: 657.63(075)
КБК: 053
Ф-12

Рецензенты: – канд.экон.наук, **О.А. Машарипов;**
– канд.экон.наук, доц. **И.Н. Кузиев**

Ш.Н.Файзиев
Ф-12 Аудит. Учебное пособие / Ш.Н.Файзиев, А.А.Каримов; Мин-во высшего и среднего специального образования Республики Узбекистан; ТФИ. Т.: «IQTISOD-MOLIYA», 2013. 328 с.
А.А.Каримов

Учебное пособие состоит из курса лекций по дисциплине «Аудит», включающей основы нормативно-правовых актов Республики Узбекистан.

В пособии рассматриваются основы организации аудиторской деятельности и методика проведения аудиторских проверок основных финансовых показателей деятельности организаций и предприятий.

Работа предназначена для студентов экономических вузов, слушателей курсов повышения квалификации по аудиту и других лиц, интересующихся вопросами аудита.

УДК: 657.63(075)
КБК: 053я73

ISBN 978-9943-13-447-8 © **«IQTISOD-MOLIYA», 2013**
© **Ш.Н. Файзиев, А.А. Каримов, 2013**

ВВЕДЕНИЕ

За относительно короткий период становления рыночной экономики в Узбекистане аудит утвердился как самостоятельная профессиональная предпринимательская деятельность и неотъемлемая часть инфраструктуры современной экономики.

Реформирование бухгалтерского учета началось с первых лет экономических реформ.

В последние годы особое внимание уделяется повышению прозрачности и достоверности бухгалтерской отчетности и качества аудиторских проверок, что должно существенно снизить информационный риск принимаемых финансовых решений.

Аудит в условиях рыночной экономики является важнейшей составной частью финансового контроля. Он представляет собой основную форму контроля для коммерческих организаций, когда участники хозяйственных обществ хотят получить объективную оценку достоверности отчетности, а часто и целесообразности использования авансированного в бизнес капитала.

В последние годы в субъектах хозяйствования успешно формируются системы внутреннего контроля, результаты деятельности которых учитываются при проведении аудиторских проверок.

Важнейшим требованием к реформированию бухгалтерского учета и отчетности, является их ориентация на оценку возможностей развития организации, что оказывает непосредственное влияние на развитие аудита, формируя его новую методологию.

В настоящее время вопросам аудита перспектив развития организации уделяется большое внимание во многих странах. Именно этот подход органически увязан с аудитом эффективности и новым взглядом на его роль в развитии экономики.

Последовательное расширение задач аудита, его развитие как института независимой экспертизы предполагают активизацию таких его направлений, как организационное, экологическое, управленческое.

Раздел I. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Глава 1. СУЩНОСТЬ АУДИТА, ЕГО СОДЕРЖАНИЕ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ

1.1. Возникновение аудита

Аудит (в разных переводах означает «он слышит», «слушающий») имеет достаточно большую историю. Первые независимые аудиторы появились в акционерных компаниях Европы еще в XIX в..

Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятия (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы). Последние не могли и не хотели полагаться лишь на ту финансовую информацию, которую предоставляли управляющие и подчиненные им бухгалтеры предприятий. Достаточно частые банкротства предприятий, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений. Акционеры хотели быть уверенными в том, что их не обманывают, что отчетность, представленная администрацией, полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчетности приглашались специальные люди — аудиторы, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость. Знание бухгалтерского учета сначала не было главным, однако по мере его усложнения необходимым требованием становится и хорошая профессиональная подготовка аудитора.

Исторической родиной аудита считается Великобритания, где с 1844 г. выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных компаний обязаны не реже одного раза в год приглашать специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами.

Мировой экономический кризис 1929—1933 гг. усилил потребность в услугах бухгалтеров-аудиторов. В то время резко ужесточились требования к качеству аудиторской проверки, она стала обязательной, увеличилась рыночная потребность в такого рода услугах. После окончания кризиса практически все страны начинают водить необходимые требования к объему информации, содержащейся в годовых отчетах, обязательности публикации этих отчетов и заключений аудиторов. Аудит становится мощным оружием против мошенничества.

В Великобритании аудиторами именуются любые специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчетности, в том числе и работающие в государственных органах. Во Франции независимым финансовым контролем занимаются две профессиональные организации — бухгалтеров-экспертов, в компетенцию которых входят непосредственно ведение бухгалтерского учета, составление отчетности и оказание консультационных услуг в этой области, и комиссаров (уполномоченных) по счетам, обеспечивающих контроль за достоверностью финансовой отчетности. В США проверку достоверности финансовой отчетности осуществляет дипломированный общественный бухгалтер.

Во всех развитых странах лицам, желающим приобрести профессию бухгалтера-аудитора, предстоят долгие годы учебы и практической деятельности, а также многочисленные экзамены. Палаты аудиторов, Институты профессиональных бухгалтеров и другие регулярно проверяют их работу, и исключение из этих организаций означает запрещение дальнейшей деятельности.

Потребность в услугах аудитора возникла в связи со следующими обстоятельствами:

- возможность необъективной информации со стороны ее составителей (администрации) в случае конфликта между ними и пользователями этой информации (собственниками, инвесторами, кредиторами);

- зависимость последствий принимаемых решений (а они могут быть весьма значительными) от качества информации;

- необходимость специальных знаний для проверки информации;

- отсутствие у пользователей информации доступа к ней для оценки ее качества.

Эти и ряд других причин привели к возникновению общественной потребности в услугах независимых экспертов, имеющих соответствующую подготовку, квалификацию, опыт и разрешение на право оказания такого рода услуг. Аудиторские услуги — это услуги посредников, устанавливающих достоверность финансовой информации и другие бухгалтерские и консультационные (юридические, налоговые) услуги.

Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений. Проведение аудиторской проверки даже в тех случаях, когда она не является обязательной, несомненно, имеет важное значение.

В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению коммерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитором.

Собственники, и прежде всего коллективные собственники — акционеры, пайщики, — а также кредиторы лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные и зачастую очень сложные операции предприятия законны и правильно отражены в отчетности,

так как обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Независимое подтверждение информации о результатах деятельности предприятий и соблюдении ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения, судьям, прокурорам и следователям — для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

Для обоснования необходимости аудита была создана теория агентов. Подход этой теории к аудиту состоит в рассмотрении круга лиц, заинтересованных в достоверной финансовой информации, и изучении их интересов и потребностей. Аудитор является агентом, действующим, как правило, от имени акционеров. По мере того как управляющие-собственники привлекают дополнительное внешнее финансирование (например, путем эмиссии акций), они постепенно теряют контроль над некоторыми аспектами бизнеса, особенно над вопросами финансовой отчетности и дальнейшего привлечения капитала. По мере увеличения внешних источников капитала растет и потребность в современной и надежной финансовой информации (например, о том, насколько адекватен получаемый собственниками доход степени риска сделанных ими инвестиций; должны ли они продавать, покупать или продолжать держать свою долю в активах предприятия; будет ли предприятие способно удовлетворить их ожидания в отношении дивидендов). Более того, последующие держатели акций и кредиторы, как правило, получают меньше, чем предыдущие, гарантий и прав на приоритетное получение выплат при возможном банкротстве предприятия. Для компенсации соответствующего риска акционеры и кредиторы требуют от администрации предприятия предоставления регулярной финансовой информации, а также настаивают, чтобы эта информация была подтверждена независимым третьим лицом (аудитором) таким образом, чтобы ее можно было считать достаточно надежной для принятия управленческих решений.

Правильные данные нужны не только непосредственным инвесторам или акционерам, но и кредиторам для оценки надежности погашения займов и выплаты процентов. Поставщиков интересует информация о способности предприятия вовремя погасить кредиторскую задолженность; работников предприятия — стабильность и рентабельность его деятельности для оценки своих перспектив занятости, получения финансовых и других льгот и выплат. Правительство заинтересовано в информации, необходимой для разработки экономической политики, включая налоговые меры.

Компании, в которых администрация и собственники представлены одними и теми же лицами (т.е. отсутствует традиционный для больших компаний конфликт интересов), проводят аудит потому, что это обеспечивает им целый ряд преимуществ:

- возможность избежать споров между партнерами, особенно в ситуациях со сложным соглашением о распределении прибыли, благодаря тому, что счета подвергаются объективному анализу со стороны независимого аудитора;
- упрощение процедуры привлечения нового партнера благодаря предоставляющейся возможности изучить выводы аудитора о финансовом состоянии компании;
- упрощение процедуры получения финансовой помощи благодаря представлению заверенных аудитором документов о финансовом положении компании;
- упрощение отношений с налоговыми органами, так как проверенные аудитором счета вызывают большее доверие;
- возможность получить квалифицированную помощь в решении различных проблем: аудитора часто приглашают в качестве арбитра при разборе специфических спорных вопросов между партнерами.

1.2. Сущность аудита и аудиторской деятельности

Существует множество определений аудита — одни из них закреплены в официальных нормативных документах

как международных, так и национальных, другие определения даются специалистами в области аудита.

Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности (новая редакция)», 2-статья так определяет понятие аудиторской деятельности: «Под аудиторской деятельностью понимается предпринимательская деятельность аудиторских организаций по проведению аудиторских проверок и оказанию профессиональных услуг, предусмотренных статьей 17 настоящего Закона».

На макроэкономическом уровне аудит является элементом рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

а) бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными в ней пользователями, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работниками 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.

Согласно этому же закону «Аудитор - физическое лицо, имеющее квалификационный сертификат аудитора».

Аудитор может работать по трудовому договору или по гражданско-правовому договору только с одной аудиторской организацией.

Аудиторская организация - юридическое лицо, имеющее лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

Аудиторские организации могут создаваться и осуществлять свою деятельность в любой организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством, за исключением открытого акционерного общества, при соблюдении следующих обязательных условий:

- не менее пятидесяти одного процента уставного капитала аудиторской организации должно принадлежать одному или нескольким штатным аудиторам данной аудиторской организации (за исключением случаев создания аудиторской организации - филиала или дочернего предприятия иностранной аудиторской организации). Аудитор (аудиторы) может быть учредителем (участником, акционером) только одной аудиторской организации;
- штатная численность аудиторской организации должна соответствовать установленным законодательством требованиям к минимальному числу штатных аудиторов с соответствующей квалификацией;
- руководителем аудиторской организации должен быть только аудитор;
- наличие уставного капитала аудиторской организации, предусмотренного законодательством.

Аудиторские организации подлежат государственной регистрации в Министерстве юстиции Республики Узбекистан. Министерство юстиции ведет государственный реестр аудиторских организаций. Порядок государственной регистрации аудиторских организаций и ведения государственного реестра аудиторских организаций устанавливается законодательством.

Аудиторские организации осуществляют аудиторскую деятельность на основании заключенного договора об оказании аудиторских услуг при наличии полиса страхования своей гражданской ответственности.

Одной из международных организаций Комитет по аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров (IFAC), который был ответствен за установление стан-

дартов и инструкций аудита предложил простое определение аудита:

❖ аудит — это независимое рассмотрение специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом.

Аудитом занимается аудитор — частное лицо или фирма, проводящие аудит предприятия, — и партнеры такого частного лица или такой фирмы. В необходимых случаях понятие «аудитор» включает в себя и аудиторский персонал, действующий на основании делегирования полномочий.

Положение об основных концепциях аудита, которое в 1973 г. опубликовал Комитет по основным концепциям аудита Американской ассоциации бухгалтеров (ААА), определяет и процесс, и цели аудита:

❖ аудитом называется систематический процесс объективного сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих учреждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям.

Данное определение содержит несколько ключевых моментов. Во-первых, оценка должна быть объективной, т.е. независимой от влияния субъективных факторов — администрации, собственников (акционеров), работников компании и т.д. Во-вторых, аудитор определяет степень соответствия данных, представленных в отчетности, реальным данным, т.е. выражает свое мнение по поводу верности и обоснованности информации, содержащейся в финансовых отчетах, а не подтверждает абсолютную точность представленных данных. В-третьих, проверка совершается в интересах определенных лиц. Естественно, что эти интересы различны, иногда даже полярно, поэтому для сохранения объективности и удовлетворения потребностей всех пользователей в нужной и полезной информации аудитор точно определяет, в какой мере проверенные факты соответствуют критериям и стандартам. В международной фи-

нансовой отчетности такими критериями являются общепринятые принципы бухгалтерского учета.

Отличие аудита от аудиторской деятельности состоит в том, что последняя предусматривает и различные аудиторские услуги. В последнее время главное внимание уделяется повышению эффективности системы управления предприятием, и прежде всего системы внутреннего контроля. Системный подход подготовил почву для развития качественных аудиторских услуг, т.е. аудиторские структуры начали больше заниматься консультационной деятельностью, чем непосредственно аудитом.

Аудит и аудиторская деятельность различаются и по результатам. Результатом аудита могут быть выводы о состоянии финансовой отчетности - реальности статей баланса, достоверности бухгалтерского учета, законности и целесообразности хозяйственных операций, а результатом аудиторских услуг - возможное состояние объектов в будущем, т.е. прогнозные экономические показатели, качественные характеристики организационной структуры управления, системы учета и контроля.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринимательскую деятельность по проведению собственно аудита и оказанию сопутствующих ему работ и услуг. В качестве обобщения дадим определение собственно аудита:

- аудит — это независимая проверка финансовой отчетности с целью выражения мнения о степени достоверности этой отчетности.

Сопутствующие аудиту работы и услуги - предпринимательская деятельность аудиторов или аудиторских организаций, включающая следующие основные направления: бухгалтерские услуги; услуги по проведению проверок и экспертиз, не являющихся собственно аудитом; консультационные услуги; обучение и прочие услуги аудиторского профиля. Все эти виды деятельности требуют от исполнителя компетенции в областях собственно аудита, бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, финансов и экономики в целом, налогообложения, хозяйственного права.

Собственно аудитом имеет право заниматься только имеющий лицензию (на организацию) на право заниматься аудиторской деятельностью.

В республике существуют две формы аудита: обязательный и инициативный. Аудит может проводиться в отношении любых юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности, а также любых физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица и зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей. Индивидуальный аудитор, зарегистрированный как предприниматель без образования юридического лица, не вправе проводить обязательный аудит.

Аудит — это не просто механизм контроля. Аудиторские проверки в равной степени можно считать средством достижения коммерческого успеха, поскольку «добавочная стоимость» консультаций, осуществляемых специалистами по видению бизнеса, и их советов в конечном счете способствуют экономическому успеху клиента. Оказание аудиторских услуг становится в последние годы преобладающим видом деятельности.

В странах с развитой рыночной экономикой, в которых аудит существует уже давно, этот термин трактуется весьма многообразно.

Так, в Великобритании под аудитом понимаются независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. При этом термин «аудит» применяется не только при проверке предприятий (фирм), подпадающих под действие Закона о компаниях или Закона о промышленных и иных обществах, но и при соответствующей проверке правительственных учреждений и местных органов власти, а также при оказании клиентам аудиторских услуг по соглашению (например, по доверительному договору).

По мнению американских специалистов, аудит — это сбор и оценка фактов, касающихся функционирования и положения экономического объекта (самостоятельного хозяйственного подразделения), или информации о таком

функционировании и положении, осуществляемый компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования. Следовательно, под аудитом понимаются независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. Главная цель аудита — определение достоверности и правдивости финансовой отчетности компании, а также контроль за соблюдением ею законов и норм хозяйственного права.

В ходе аудиторской проверки финансовых отчетов устанавливается точность отражения в них финансового положения и результатов деятельности предприятия; соответствие ведения бухгалтерского учета установленным требованиям, критериям; соблюдение проверяемым предприятием действующего законодательства.

Особое значение имеет тот факт, что проверку достоверности отчетности предприятия, соблюдения действующего законодательства и составление аудиторского заключения по этому вопросу выполняет независимый аудитор. Независимость аудитора определяется:

- свободным выбором аудитора (аудиторской фирмы) хозяйствующим субъектом;
- договорными отношениями между аудитором (аудиторской фирмой) и клиентом, что позволяет аудитору свободно выбирать своего клиента и быть независимым от указаний каких-либо государственных органов;
- возможностью отказать клиенту в выдаче аудиторского заключения до устранения отмеченных недостатков;
- невозможностью аудиторской проверки при родственных или деловых отношениях с клиентом, превышающих договорные отношения по поводу аудиторской деятельности;
- запрещением аудиторам и аудиторским фирмам заниматься хозяйственной, коммерческой и финансовой деятельностью, не связанной с выполнением аудиторских, консультационных и других услуг, разрешенных законодательством.

Пользователи информации финансовой отчетности

В условиях рынка предприятия являются независимыми производителями. Однако финансовые результаты их деятельности, содержащейся в финансовой отчетности, интересуют достаточно большое количество пользователей информации, и прежде всего тех, кто входит в так называемые партнерские группы предприятия, т.е. непосредственно участвует в его финансовой и хозяйственной деятельности, вносит свой вклад в эту деятельность, требует компенсации за свой вклад и исходя из своих интересов анализирует информацию о предприятии.

Следует отметить, что не все группы пользователей имеют равный доступ к информации: только администрация и частично собственники могут анализировать все данные управленческого и финансового учета, финансовой и другой отчетности. Информация остальных партнерских групп ограничена данными публичной финансовой отчетности, хотя именно эти пользователи непосредственно и «жестко» заинтересованы в финансовых результатах деятельности предприятия, так как от этих результатов зависят их собственное финансовое благополучие, доходы бюджета.

Кроме того, существует еще одна довольно обширная группа пользователей финансовой отчетности, которая непосредственно не заинтересована в результатах деятельности предприятия, но представляет и защищает интересы первой группы потребителей и других клиентов. К ним относятся: аудиторы и аудиторские фирмы; консультанты по финансовым вопросам; специалисты в области ценных бумаг и фондовых бирж (брокеры и дилеры); юристы и юридические фирмы; регулирующие органы; пресса и информационные агентства; торгово-производственные агентства; профсоюзы; научно-исследовательские организации; общественность.

1.3. Цели и задачи аудита

Цель аудиторской деятельности — конкретная задача, на решение которой направлена деятельность аудитора;

она определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Республики Узбекистан.

Согласно Положению об аудиторской организации Республики Узбекистан основными задачами аудиторских организаций являются:

- анализ и подтверждение достоверности финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;
- реальная и объективная оценка эффективности хозяйственной деятельности;
- защита прав собственников, акционеров, инвесторов, кредиторов и других пользователей финансовой отчетности;
- разработка конструктивных предложений по повышению эффективности деятельности хозяйствующих субъектов.

Аудиторские организации в соответствии с возложенными на них задачами проводят аудиторские проверки достоверности и соответствия законодательству финансовой отчетности и связанной с ней финансовой информации, а также оказывают профессиональные услуги.

При анализе и оценке эффективности деятельности хозяйствующих субъектов аудиторские организации исходят, прежде всего, из критериев доходности (рентабельности), уровня использования капитала, финансовой устойчивости, платежеспособности и уровня самофинансирования, деловой активности.

Несмотря на то что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством данного лица. Такую оценку он может дать в качестве услуги, сопутствующей аудиту.

Аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников (акционеров, участников) и эффективности отдельных операций аудируемого лица. Такую оценку он может дать в качестве услуги, сопутствующей аудиту.

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

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 экономического субъекта документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Республике Узбекистан;

б) соответствия бухгалтерской отчетности экономического субъекта тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности — это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

Ограничения, присущие аудиту и влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений финансовой отчетности, имеют место в силу следующих причин:

- в ходе аудита применяются выборочные методы и

тестирование; любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными (например, не могут гарантировать отсутствие сговора);

• преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в подтверждение определенного вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Ограничивает надежность аудита и тот факт, что работа, выполняемая аудитором для формирования своего мнения, основывается на его профессиональном суждении, в частности, в отношении:

– сбора аудиторских доказательств, в том числе при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур;

– подготовки выводов, сделанных на основе аудиторских доказательств, например, при определении обоснованности оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица в ходе подготовки финансовой отчетности.

Кроме того, существуют другие ограничения, которые могут повлиять на убедительность доказательств, используемых для формулирования выводов в отношении определенных предпосылок подготовки финансовой отчетности (например, в отношении операций между аффилированными лицами). Для таких случаев в некоторых стандартах аудиторской деятельности определены особые процедуры, которые в силу содержания отдельных предпосылок обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства при отсутствии:

❖ необычных обстоятельств, увеличивающих риск существенного искажения финансовой отчетности сверх того, который ожидался бы при обычных условиях;

❖ признака, указывающего на наличие какого-либо существенного искажения финансовой отчетности.

Основная цель аудита финансовых отчетов — объективная оценка достоверности, полноты и точности отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств и финансовых результатов деятельности предприятия за определенный период, проверка соответствия при-

нятой на предприятии учетной политики действующему законодательству и нормативным актам.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности понимается такая степень точности данных отчетности, которая позволяет квалифицированному пользователю информации отчетности делать на ее основе правильные выводы о финансовом положении и результатах деятельности аудируемых организаций и принимать соответствующие обоснованные решения.

Основная цель аудита может дополняться обусловленными договором с клиентом выявлением резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализом правильности исчисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансового положения предприятия, оптимизации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

В ходе аудиторской проверки устанавливаются правильность составления баланса, отчета о финансовых результатах, достоверность пояснений к ним. При этом устанавливают: все ли активы и пассивы отражены в отчете; все ли документы использованы в отчете; насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учетной политики предприятия.

Отчет о финансовых результатах аудитор проверяет для установления правильности расчета общей (бухгалтерской) и налогооблагаемой прибыли.

Аудитор должен проверить:

- полноту выполнения решений собственников предприятия об изменении объема уставного капитала;
- тождество данных синтетического и аналитического учета по счетам актива и пассива баланса;
- полноту отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженностей.

В процессе подготовки аудиторского заключения проверяется:

– соблюдение принятой на предприятии учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки имущества;

– правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

– разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальных вложений;

– обеспечение тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам аналитического учета на первое число каждого месяца.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен решать ряд задач и составить мнение по следующим вопросам:

- общая приемлемость отчетности: соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации;
- обоснованность: существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм;
- законченность: включены ли в отчетность все надлежащие суммы; в частности, все ли активы и пассивы принадлежат компании;
- оценка: все ли статьи правильно оценены и безошибочно подсчитаны;
- классификация: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана;
- разделение: отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были произведены;
- аккуратность: соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге;
- раскрытие: все ли статьи занесены в финансовую отчетность и правильно ли отражены в отчетах и приложениях к ним.

Для реализации этих целей аудитор может использовать различные способы накопления необходимой информации.

Аудиторы (аудиторские фирмы) в процессе своей деятельности решают также ряд задач, связанных с оказанием аудиторских услуг:

– проверка ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, законности хозяйственных операций; помощь в организации бухгалтерского учета; помощь в восстановлении и ведении учета, составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– помощь в налоговом планировании и расчете налогов;

– консультирование по отдельным вопросам ведения учета и составления отчетности;

– экспертные оценки и анализ результатов хозяйственной деятельности;

– консультирование по широкому кругу финансовых и правовых вопросов, маркетингу, менеджменту, технологическое и экологическое консультирование и др.;

– разработка учредительных документов и др.;

– предоставление информации о будущих партнерах; информационное обслуживание клиентов;

– другие услуги.

Осуществляя проверку, независимые аудиторы выполняют две основные функции: функцию высококлассного сборщика и оценщика свидетельств для подтверждения полноты, истинности и арифметической точности представленной в финансовом отчете информации и проверку соответствия расшифровок и оценок в финансовом отчете общепринятым принципам учета. Роль оценочной функции — интерпретации фактов, подтверждающих выводы составителя финансового отчета, и оценки выводов — сильно возросла в последние два десятилетия. Отчасти это явилось следствием успешного совершенствования администрацией своих структур внутреннего контроля, что обеспечивает получение технически достоверной информации.

Аудиторы часто считают более целесообразным проверить систему внутреннего контроля, чтобы получить свидетельства эффективности ее организации и работы, нежели подвергать проверкам информацию, выданную этой системой учета. Еще одной причиной смещения акцентов в аудите является количественный рост сложных сделок, сде-

лок нового типа и необходимости оценивать способ их отражения в отчетности администрацией.

Указанные две функции не являются исчерпывающими, поскольку аудиторы выполняют также консультационную, информационную и другие функции.

1.4. Место аудита в системе контроля. Аудит и ревизия

Контроль — важная функция управления. Это объективное явление в экономической жизни общества, а в сфере управления финансовыми средствами — неотъемлемая часть системы регулирования финансовыми отношениями.

В зависимости от субъекта и характера деятельности финансовый контроль разделяется на государственный, ведомственный и вневедомственный; в зависимости от объекта — на внутренний и внешний; в зависимости от организации осуществления — на ревизионный (ревизия) и аудиторский (аудит). При осуществлении контрольной деятельности используются специальные приемы документального и фактического контроля, экспертные оценки, методы анализа и другой инструментарий.

Государственный финансовый контроль регламентируется законами Республики Узбекистан и другими нормативными актами. В системе государственного финансового контроля имеются специальные контрольные органы: Счетная палата Республики Узбекистан, Контрольно - ревизионное управление Министерства финансов Республики Узбекистан. В определенной мере функции государственного финансового контроля выполняют и другие госорганы, в частности, органы налоговой службы и другие.

Объектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры, промышленные и коммерческие предприятия с государственным участием, предприятия, организации и учреждения, финансируемые за счет бюджетных средств или получающие государственные субсидии, общественные неправительственные организации и учреждения, предпринимательские

структуры и физические лица в части уплаты налогов и осуществления деятельности, регулируемой государством.

Основные задачи государственного финансового контроля: проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета; проверка эффективного и экономного расходования государственных средств; проверка правильности расчета и уплаты налогов. Контрольные органы государства могут выполнять свои задачи объективно и эффективно только в том случае, если они независимы от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния.

Элементами системы внутреннего контроля экономических субъектов являются внутренний аудит и управленческий контроль. Внутренний контроль создается для упорядоченного и эффективного ведения дел, обеспечения соблюдения политики руководства, охраны активов, обеспечения полноты и точности документации и всей внутрифирменной информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности. При этом реализация целей управления в системе внутреннего контроля возложена, во-первых, на организационно-технический механизм (включающий процедуры контроля, внутреннюю регламентирующую нормативную документацию и т.п.) и, во-вторых, на специальные контрольные подразделения — управления (отделы) внутреннего аудита.

Организация системы внутреннего контроля является прерогативой самого экономического субъекта.

В настоящее время подразделения внутреннего аудита у экономических субъектов по-разному встраиваются в структуру управления экономического субъекта, поэтому условно внутренний аудит можно разделить на внутренний аудит акционеров и внутренний аудит исполнительного руководства. Первый из них часто называют независимым внутренним аудитом, так как внутренние аудиторы непосредственно не подчинены исполнительному руководству и, следовательно, по поручению собственников, акционеров могут осуществлять в том числе и проверку деятельности самого исполнительного руководства.

Хотя аудиторская деятельность может охватывать все экономические организации независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности, основными объектами аудита являются предпринимательские структуры, а предметом аудита — собственность акционеров и инвесторов. Независимость — необходимое условие деятельности аудиторов, причем независимость аудиторов гораздо шире независимости государственных контролеров-ревизоров.

При проведении аудита применяются специальные приемы документального и фактического ревизионного контроля, методики ревизии отдельных объектов учета.

При проведении ревизионной проверки составления бухгалтерских (финансовых) отчетов с определенными оговорками могут быть использованы нормы и стандарты аудита.

Так как аудит и ревизия являются способами организации контроля за финансово-хозяйственной деятельностью, между ними имеется много общего, но имеются и принципиальные различия.

Таблица 1

Отличие внешнего аудита от ревизии

Критерии	Аудит	Ревизия
Цели	Выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности	Выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных
Характер	Предпринимательская деятельность	Исполнительская деятельность, выполнение распоряжений
Основа взаимоотношений	Добровольное осуществление на основе договоров	Принудительное осуществление по распоряжению вышестоящих или государственных органов
Управленческие связи	Горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним	Вертикальные связи, назначение, отчет перед вышестоящим звеном об исполнении

Принцип оплаты услуг	Платит клиент	Платит вышестоящее звено или государственный орган
Практические задачи	Улучшение финансового положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента	Сохранение активов, пресечение и профилактика злоупотреблений
Результаты	Аудиторское заключение — документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Аудиторское заключение содержит мнение о достоверности финансовой отчетности и может быть опубликовано	Акт ревизии — внутренний документ для контролирующего органа, который должен быть передан вышестоящему и другим органам и в котором отмечаются все выявленные недостатки

Вопросы для самопроверки

1. Определите цель и основные задачи аудита.
2. Дайте определение сущности аудита.
3. Назовите основных пользователей аудиторской информации.
4. Дайте характеристику места аудита в системе контроля.
5. Охарактеризуйте основные отличия аудита и от ревизии.

Глава 2. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН

2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности

Поскольку результаты аудиторской проверки являются основой множества экономических решений, аудит достаточно жестко регулируется во всех странах. В некоторых из них (например, во Франции) в этот процесс вмешивается государство, устанавливая нормы, нормативы аудита, осуществляя регистрацию аудиторов и аудиторских фирм и контроль за их деятельностью. В других странах (США, Англия) этот процесс регулируется профессиональными общественными аудиторскими организациями.

Становление аудита в Узбекистане началось в 1991-м году. За этот период принят ряд нормативных документов по правовому регулированию аудиторской деятельности.

В Республике Узбекистан система нормативного регулирования аудиторской деятельности в целом создана (табл. 2) и представляет собой многоуровневую систему. Каждый уровень включает перечень нормативных документов.

Первый уровень включает Закон «Об аудиторской деятельности», который относится к основным законодательным актам. Он определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе Республики Узбекистан.

К документам второго уровня, регулирующим аудиторскую деятельность, относятся национальные и международные стандарты аудита, Положение о порядке выдачи лицензий аудиторским организациям на осуществление аудиторской деятельности, а так же подзаконные нормативные акты как Положение об аудиторских организациях. Они определяют общие вопросы регулирования аудитор-

ской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех аудиторских организаций.

Таблица 2

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в Республике Узбекистан

Уровень регули-рования	**Область регулиро-вания**	**Вид и наименование нормативных документов**
I	Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе	Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (новая редакция ЗРУ№78-II от 26.05.2000г.) В настоящий закон внесены изменения в соответствии с № 447-II от 13.12.2002 г., № 28 от 04.04.2006 г., № 59 от 10.10.2006 г., № 110 от 17.09.2007 г., № 216 от 09.09.2010 г.
II	Опрсделяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг	Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан
		Международные стандарты аудита
		Положение о порядке выдачи лицензий аудиторским организациям на осуществление аудиторской деятельности Приложение N 3 к Постановлению КМ РУз. от 22.09.2000 г. N 365 (в настоящее Положение внесены изменения в соответствии с 22.05.2006 г. КМ № 92 г.. 02.07.2008 г. ПП №-907)
	Устанавливают общие положения по регулированию аудиторской деятельности для аудиторских организаций	Положение об аудиторских организациях Приложение к Постановлению Президента РУз. от 04.04.2007 г. N ПП-615
III	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне профессиональных объединений	Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана ПСНАБАУ №3 от 26.08.2005г. СПАУ №3 от 25.06.2005г.

		Положение об услуге внутреннего аудита в предприятиях Приложение №2 к ПКМ РУз. №215 от 16.10.2006г.
		Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора 13.10.2000. N 977 (в настоящее Положение внесены изменения в соответствии с 20.04.2004 г., 18.10.2005 г.)
IV	При проведении обязательного аудита и сопутствующих аудиту услуг	Внутренние стандарты аудиторской организации

Третий уровень охватывает следующие документы: Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора, Кодекс профессиональной этики аудиторов Узбекистана, Положение о внутреннем аудите предприятий. Они способствуют регулированию специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне профессиональных объединений.

Четвертый уровень включает внутренние стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации. На основе этих стандартов организуется деятельность аудиторских организаций.

2.2. Основные правовые формы предпринимательской деятельности в аудите

Аудиторской деятельностью в Республике Узбекистан имеют право заниматься юридические лица (аудиторские организации) независимо от вида собственности.

Аудиторские организации регистрируются как предприятия, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности, и могут иметь любую организационно-правовую форму, предусмотренную законодательством Республики Узбекистан, за исключением формы акционерного общества открытого типа.

Аудиторская организация - юридическое лицо, имеющее лицензию на осуществление аудиторской деятельности. Аудиторские организации в своей деятельности являются независимыми.

Аудиторские организации не могут создаваться министерствами, государственными комитетами, ведомствами и другими органами государственного и хозяйственного управления. Должностные лица органов государственной власти и управления, а также другие лица, которым запрещается заниматься предпринимательской деятельностью в соответствии с законодательством, не могут быть учредителями аудиторских организаций.

Аудиторские организации могут создаваться и осуществлять свою деятельность в любой организационно-правовой форме, предусмотренной законодательством, за исключением открытого акционерного общества, при соблюдении следующих обязательных условий:

- не менее пятидесяти одного процента уставного капитала аудиторской организации должно принадлежать одному или нескольким штатным аудиторам данной аудиторской организации (за исключением случаев создания аудиторской организации - филиала или дочернего предприятия иностранной аудиторской организации). Аудитор (аудиторы) может быть учредителем (участником, акционером) только одной аудиторской организации;

- штатная численность аудиторской организации должна соответствовать установленным законодательством требованиям к минимальному числу штатных аудиторов с соответствующей квалификацией, руководителем аудиторской организации должен быть только аудитор;

- наличие уставного капитала аудиторской организации, предусмотренного законодательством.

Аудиторские организации подлежат государственной регистрации в Министерстве юстиции Республики Узбекистан. Министерство юстиции ведет государственный реестр аудиторских организаций. Порядок государственной регистрации аудиторских организаций и ведения государственного реестра аудиторских организаций устанавливается за-

конодательством. Аудиторские организации осуществляют аудиторскую деятельность на основании заключенного договора об оказании аудиторских услуг при наличии полиса страхования своей гражданской ответственности.

Порядок выдачи лицензий аудиторским организациям на осуществление аудиторской деятельности

Аудиторская деятельность за исключением профессиональных услуг аудиторских организаций осуществляется только при наличии специального разрешения (лицензии) на осуществление аудиторской деятельности.

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляет Министерство финансов Республики Узбекистан.

Аудиторская организация, зарегистрированная в установленном порядке Министерством юстиции Республики Узбекистан, для получения лицензии на осуществление аудиторской деятельности представляет в лицензирующий орган заявление с приложением следующих документов:

- нотариально заверенные копии учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации в Министерстве юстиции Республики Узбекистан;
- заверенные копии квалификационных сертификатов не менее двух аудиторов;
- справка налогового органа о присвоении идентификационного номера налогоплательщика;
- банковский платежный документ, свидетельствующий об уплате сбора за рассмотрение заявления.

Лицензия на осуществление аудиторской деятельности выдается сроком на пять лет начиная с даты выдачи. Лицензионными требованиями и условиями при осуществлении аудиторской деятельности являются:

– соблюдение Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности», требований Национальных стандартов аудиторской деятельности, а также иных актов законодательства;

– наличие в штате не менее двух аудиторов;

– обеспечение конфиденциальности информации, полученной при проведении аудиторской проверки;

– своевременное и качественное выполнение договор-

ных обязательств по проведению аудиторских проверок;

– назначение на должность руководителя аудиторской организации только аудитора;

– обеспечение независимости при осуществлении аудиторской деятельности;

– составление достоверного аудиторского отчета и аудиторского заключения;

– осуществление исключительно аудиторской деятельности;

– наличие предусмотренного законодательством уставного капитала;

– наличие полиса страхования гражданской ответственности;

– уведомление лицензирующего органа в 10-дневный срок об изменении своего почтового адреса;

– представление по требованию лицензирующего органа иной информации, связанной с осуществлением аудиторской деятельности.

Дополнительные лицензионные требования и условия, предъявляемые к аудиторским организациям в соответствие с Постановлением Президента Республики Узбекистан № ПП-615 от 04.04.2007 года:

- наличие при получении лицензии полностью сформированного уставного капитала, в размере, предусмотренном законодательством;
- осуществление аудитором аудиторской деятельности только в одной аудиторской организации;
- наличие в штате минимального количества аудиторов (не менее 2-х, 4-х и 6-и) в зависимости от вида лицензии;
- в соответствие с видом лицензии наличие у аудиторов, состоящих в штате, международного сертификата бухгалтера (минимум 1-2);
- прохождение руководителем организации один раз в три года аттестации в Министерстве финансов Республики Узбекистан;
- наличие в аудиторских организациях внутренних стандартов качества работы аудиторов;

• представление один раз в полугодие в Министерстве финансов Республики Узбекистан сведений об аудиторской деятельности по установленной форме.

Ограничения при проведении аудиторской проверки Проведение аудиторской проверки запрещается:

– лицу, состоящему в близких родственных отношениях с руководителями и (или) иными должностными лицами проверяемого хозяйствующего субъекта;

– лицу, имеющему имущественные или личные неимущественные интересы в проверяемом хозяйствующем субъекте;

– должностным лицам органов государственной власти и управления, а также органов хозяйственного управления;

– работнику проверяемого хозяйствующего субъекта;

– аудиторским организациям и аудиторам:

а) в отношении хозяйствующих субъектов, являющихся их собственниками, участниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские организации и аудиторы являются собственниками, участниками, акционерами;

б) в отношении хозяйствующего субъекта, собственник, участник, акционер, а также несущее ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление финансовой отчетности лицо которого является одновременно собственником, участником, акционером данной аудиторской организации;

в) оказывавшим данному хозяйствующему субъекту в период, охватываемый аудиторской проверкой, профессиональные услуги, предусмотренные абзацами вторым и третьим части первой статьи 17 настоящего Закона.

Аудиторская организация не вправе проводить аудиторскую проверку одного и того же хозяйствующего субъекта более трех лет подряд.

В настоящее время в Республике Узбекистан в основном преобладают малые аудиторские фирмы.

С развитием института аудита в нашей стране аудиторские фирмы будут объединяться в ассоциации, союзы, иные объединения. Цель такого объединения - развитие аудиторской деятельности, обмен опытом, разделение сфер влияния. Созданы и успешно работают общественные профессиональные объединения аудиторов и бухгалтеров. Это, прежде всего, Национальная ассоциация бухгалтеров и аудиторов Узбекистана, Палата аудиторов.

Аудиторские фирмы, работающие на рынке аудиторских услуг, можно представить следующим образом: зарубежные аудиторские и консалтинговые фирмы, средние и малые фирмы.

К наиболее известным зарубежным аудиторским фирмам относятся: Ernst & Young, KPMG, Price Waterhouse Coopers, Deloitte Tohmatsu International. Услуги этих фирм значительно дороже, чем аналогичные услуги местных фирм, но западные инвесторы признают заключения по аудиту именно этих фирм. Многие местные фирмы выполняют работу более квалифицированно по аудиту, а иностранные фирмы способствуют распространению международных стандартов аудита и передовых методов работы.

2.3. Аудиторские стандарты

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методик, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления.

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

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

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки; содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
- создают общественный имидж профессии;
- устраняют контроль со стороны государства;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

С развитием транснациональных корпораций, интеграции и превращением аудиторских фирм в крупные международные группы появилась необходимость унификации

аудита в международном масштабе. Проблемы в области аудита практически одинаковы во всем мире, поэтому профессиональные организации какой-либо страны, решающие очередную проблему аудита, прежде всего, изучают вариант ее решения в других организациях, разрабатывающих аудиторские стандарты.

В настоящее время выделяют три группы стандартов:

- национальные;
- международные;
- внутрифирменные.

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

Национальные стандарты базируются на международных стандартах аудита.

Стандарты аудиторской деятельности — это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

На сегодняшний день действуют следующие национальные стандарты аудиторской деятельности:

- НСА №3 «Планирование аудита»;
- НСА №4 «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций»;
- НСА №5 «Контроль качества работы аудитора»;
- НСА №6 «Документирование аудита»;
- НСА №9 «Существенность и аудиторский риск»;
- НСА №10 «Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности»;
- НСА №11 «Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)»;
- НСА №12 «Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки»;
- НСА №13 «Аналитические процедуры»;
- НСА №14 «Аудиторская выборка»;
- НСА №16 «Использование работы эксперта»;

- НСА №24 «Действия аудиторской организации при выявлении искажений финансовой отчетности»;
- НСА №25 «Проверка соблюдения нормативно-правовых актов при проведении аудиторской проверки»;
- НСА №31 «Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта»;
- НСА №50 «Аудиторские доказательства»;
- НСА №55 «Процедуры получения аудиторских доказательств по сделкам между связанными лицами»;
- НСА №56 «События после даты составления финансовой отчетности»;
- НСА №60 «Использование результатов работы другого аудитора»;
- НСА №70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой деятельности»;
- НСА №80 «Отчет аудитора по результатам проверки специального вопроса»;
- НСА №90 «Профессиональные услуги аудиторских организаций.

Разработкой профессиональных требований к аудиту на международном уровне занимается Международная федерация бухгалтеров (IFAC), созданная в 1977 г. В рамках 1FAC Международный комитет по аудиторской практике, действующий на правах постоянного автономного комитета, издает международные стандарты по аудиту *(International Auditing Guidelines — I AG),* которые преследуют двоякую цель: способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, в которых уровень профессионализма аудиторов ниже общемирового, и унифицировать по мере возможности отношение к аудиту в международном масштабе.

Международные стандарты по аудиту действуют при любом проведении независимого аудита и по мере необходимости могут также применяться аудиторами при выполнении ими сопутствующей деятельности. Однако эти стандарты не превалируют над местными установлениями в той или иной стране, регламентирующими аудит и оказание иных сопутствующих услуг в области финансовой информации.

В наиболее развитых странах, имеющих свои специфические национальные стандарты аудита (Канада, Великобритания, Ирландия, США), международные стандарты просто принимаются к сведению профессиональными организациями.

Помимо общих аудиторских стандартов существуют и специальные стандарты и нормы, регулирующие этапы и сферы аудиторской деятельности, — стандарты и нормы прогнозов и планов, стандарты этики и т.д.

Международный комитет по аудиторской практике от имени Совета Международной федерации бухгалтеров издал стандарты проведения аудита, состоящие из международных стандартов проведения аудита и стандартов по оказанию сопутствующих услуг.

Внутрифирменные стандарты аудиторских организаций (ВСАО)

Аудиторские организации в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Республики Узбекистан вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

Внутренние стандарты аудита обеспечивают единый подход к аудиторской проверке в данной аудиторской фирме. В практике рекомендованы создание следующих групп и наименований и внутренние стандарты аудиторской организации:

1. *Общие положения*

ВСАО-1.1. Кодекс профессиональной этики аудитора;

ВСАО-1.2. Концепция разработки и структура внутренних стандартов аудиторской организации;

ВСАО-1.3. Правила внутреннего трудового распорядка;

ВСАО-1.4. Должностные инструкции работников аудиторской организации;

ВСАО-1.5. Порядок осуществления внутреннего контроля качества аудиторских проверок.

2. *Порядок проведения аудиторских проверок*

ВСАО-2.1. Ответственность аудитора за результаты своей работы;

ВСАО-2.3. Порядок изучения и оценки внутреннего контроля проверяемого хозяйствующего субъекта;

ВСАО-2.4. Порядок установления критериев определения существенности и аудиторского риска;

ВСАО-2.5. Порядок применения аналитических процедур;

ВСАО-2.6. Порядок проведения аудиторской выборки для проверок операций хозяйствующих субъектов;

ВСАО-2.7. Порядок сбора, анализа и обобщения аудиторских доказательств;

ВСАО-2.8. Порядок привлечения к аудиторской проверке сторонних специалистов;

ВСАО-2.9. Порядок составления и хранения рабочих документов;

ВСАО-2.10. Порядок проведения аудиторской проверки по специальному вопросу.

3. *Порядок формирования выводов и аудиторских заключений*

ВСАО-3.1. Концептуальный подход к порядку составления аудиторских отчетов;

ВСАО-3.2. Регламент подготовки письменной информации руководству хозяйствующего субъекта по результатам аудиторской проверки;

ВСАО-3.3. Порядок подготовки аудиторского заключения по результатам аудиторской проверки.

4. *Программа проведения аудиторской проверки в различных отраслях экономики (разрабатываются по мере необходимости)*

ВСАО-4.1. Программа проведения аудиторской проверки типовых хозяйствующих субъектов;

ВСАО-4.2. Программа проведения аудиторской проверки страховой организации;

ВСАО-4.3. Программа проведения аудиторской проверки кредитных учреждений.

5. *Порядок оказания профессиональных услуг*

ВСАО-5.1. Порядок оказания услуг по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета;

ВСАО-5.2. Порядок составления финансовой отчетности хозяйствующего субъекта;

ВСАО-5.3. Порядок оказания консалтинговых услуг по бухгалтерскому учету.

Внутрифирменные стандарты не должны противоречить национальным стандартам (если аудит проводится по национальным стандартам) и международным стандартам (если аудит проводится по международным стандартам).

В крупных аудиторских фирмах имеются специальные департаменты по методологии бухгалтерского учета и аудита, задача которых — разработка внутрифирменных методов предварительной экспертизы состояния дел клиента и заключения договоров, проведения аудиторской проверки в целом и отдельных счетов и операций клиента, подготовки аудиторского заключения и его оформления.

Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными, авторскими в каждой аудиторской фирме, их содержание — закрытая информация. Внутрифирменные стандарты — это набор внутрифирменных инструкций и руководств значительного объема, которые постоянно корректируются в целях совершенствования и по причине изменения среды их применения.

Внутрифирменные стандарты, как правило, являются детализацией национальных и международных стандартов аудита, они «доводят» требования общепринятых стандартов до уровня конкретных методик и конкретных указаний конкретным исполнителям, осуществляющим аудиторскую проверку. Внутрифирменные стандарты содержат методики и требования проведения аудита на всех его этапах.

2.4. Права, обязанности и ответственность аудиторской организации

Аудиторская организация имеет право:

– проводить предварительное ознакомление с учредительными документами и документами бухгалтерского уче-

та и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта для принятия решения о проведении аудиторской проверки;

– самостоятельно определять формы и методы проведения аудиторской проверки;

– получать при проведении аудиторской проверки в полном объеме документацию хозяйствующего субъекта, связанную с осуществлением им финансово-хозяйственной деятельности, а также проверять фактическое наличие любого имущества и фактическое состояние любых обязательств, учтенных в этой документации;

– получать устные и письменные разъяснения от материально ответственных лиц хозяйствующего субъекта по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки;

– получать от хозяйствующего субъекта письменные подтверждения информации от третьих лиц;

– отказаться от проведения аудиторской проверки в случае непредставления хозяйствующим субъектом всей информации, необходимой для составления достоверного аудиторского заключения;

– привлекать в установленном порядке к участию в проведении аудиторской проверки аудиторов и иных специалистов;

– оказывать хозяйствующему субъекту в период, охватываемый аудиторской проверкой, профессиональные услуги, за исключением постановки, восстановления, ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;

– вступать в члены республиканского общественного объединения аудиторов.

Аудиторская организация может иметь и иные права в соответствии с законодательством.

Обязанности аудиторской организации

Аудиторская организация может заниматься только аудиторской деятельностью и обязана:

- соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования настоящего Закона и иных актов законодательства;
- предъявлять по требованию заказчика перед заключением договора на проведение аудиторской проверки соответствующую лицензию на осуществление аудиторской деятельности, квалификационный сертификат аудитора (аудиторов);
- представлять по запросу хозяйствующего субъекта информацию о требованиях законодательства по проведению аудиторской проверки, о нормах актов законодательства, на которых основываются замечания аудитора;
- соблюдать конфиденциальность информации, полученной при осуществлении аудиторской проверки;
- отражать в аудиторском отчете факты нарушения законности финансово-хозяйственных операций и предложения по их устранению;
- обеспечивать наличие в аудиторской организации экземпляров аудиторских заключений и аудиторских отчетов по результатам проведенных аудиторских проверок и их хранение в установленном законодательством порядке;
- обеспечивать прохождение аудиторами курсов повышения квалификации один раз в году;
- по запросу республиканского общественного объединения аудиторов предоставлять информацию для обязательной рейтинговой оценки аудиторских организаций;
- в случае обнаружения фактов, явно свидетельствующих о причинении хозяйствующему субъекту убытков его должностными лицами и другими работниками, сообщать об этом руководству (собственнику) хозяйствующего субъекта и делать соответствующую запись в аудиторском отчете. В необходимых случаях требовать созыва общего собрания участников (акционеров) в порядке, установленном законодательством, для доведения результатов аудиторской проверки.

Ответственность аудиторской организации

Аудиторские организации несут ответственность перед

заказчиками аудиторской проверки, хозяйствующим субъектом и другими пользователями финансовой отчетности за причинение им ущерба вследствие составления аудиторского заключения, содержащего неправильный вывод о финансовой отчетности и иной финансовой информации хозяйствующего субъекта.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите уровни системы нормативного регулирования аудиторской деятельности в РУз.
2. Назовите органы государственного регулирования аудиторской деятельности.
3. Охарактеризуйте порядок лицензирования аудиторской деятельности.
4. Основные задачи и виды аудиторских стандартов.
5. Приведите права, обязанности и ответственность аудиторской организации.

Глава 3. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

3.1. Принципы проведения аудита

Аудиторская деятельность осуществляется на основе принципов независимости, объективности, самостоятельности, профессиональной компетентности и конфиденциальности.

Независимость — это обязательность отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношение по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативными документами по аудиторской деятельности, а также этическими кодексами аудиторов. Независимость аудитора должна обеспечиваться как по формальным признакам, так и с точки зрения фактических обстоятельств. Независимость — ключ к доверию общества.

Объективность — это обязательность непредвзятости, беспристрастности и не подвластности какому-либо влиянию при рассмотрении любых профессиональных вопросов и формировании суждений, выводов и заключений.

Самостоятельность — это самостоятельность в выборе приемов и методов работы аудиторских организаций, осуществляющих аудиторские проверки.

Профессиональная компетентность — это обязательность владения необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим аудитору квалифицированно и качественно оказывать профессиональные услуги. Аудиторская организация должна привлекать подготовленных, профессио-

нально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы для обеспечения квалифицированного проведения аудита.

Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий в соответствии с имеющимися лицензиями на осуществление аудиторской деятельности.

Конфиденциальность — это обязанность аудиторов и аудиторских организаций обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, не передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам и не разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Республики Узбекистан. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то, что разглашение или распространение информации об экономическом субъекте не может нанести ему, по представлениям аудитора, материального или иного ущерба. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно независимо от продолжения или прекращения отношений с клиентом и не имеет ограничений по времени.

Если аудиторская организация является членом профессионального объединения, ей следует соблюдать (наряду с вышеуказанными принципами) и правила этики, предусмотренные документами, принятыми на добровольной основе данным профессиональным объединением.

Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой отчетности.

Проявление профессионального скептицизма означает, что 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.

Профессиональный скептицизм следует проявлять в ходе аудита, чтобы, в частности, не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать неоправданных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

При планировании и проведении аудита аудитор не должен исходить из того, что руководство хозяйствующего субъекта является бесчестным, но не должен предполагать и безоговорочной честности руководства. Устные и письменные заявления руководства не являются для аудитора заменой необходимости получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, на которых можно было бы базировать аудиторское мнение.

3.2. Виды аудита

В отечественной теории и практике, как и в зарубежных странах, аудит подразделяется по разным признакам (статус аудитора, инициатива проведения, объект изучения, сфера деятельности экономического субъекта и др.).

Основные виды аудита представлены в табл. 3.

Основными объектами внутреннего аудита являются решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия. Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников. Внутренний аудит — неотъемлемая часть управленческого контроля предприятия; он может быть и независимым, т.е. непосредственно подчиняться не исполнительному органу предприятия, а внешним учредителям.

Внутренний аудит — один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта.

Таблица 3

Виды аудита

№ пп.	Критерии	Виды
1	*По отношению к статусу аудитора*	1. Внешний 2. Внутренний
2	*По отношению к требованиям законодательства*	1. Обязательный 2. Инициативный
3	*По объекту изучения*	1. Финансовый, 2. На соответствие 3. Операционный
4	*По объектам хозяйственного субъекта*	1. Банковский 2. Аудит страховых организаций 3. Аудит бирж, инвестиционных институтов и внебюджетных фондов 4. Общий 5. Государственный

Проведение внутреннего аудита имеет для руководства и (или) собственников экономического субъекта информационное и консультационное значение, поскольку призвано содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

Потребность во внутреннем аудите возникает на крупных предприятиях в связи с тем, что высшее руководство не занимается повседневным контролем деятельности организации и низших управленческих структур. Внутренний аудит дает информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим главным образом для предотвращения потери ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри предприятия.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом, т.е. его руководством и (или) собственниками, в зависимости от:

- содержания и специфики деятельности экономического субъекта;
- объемов показателей финансово-экономической деятельности экономического субъекта;
- сложившейся системы управления экономического субъекта;
- состояния внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоры), привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации и (или) внешние аудиторы.

В определенной мере функции внутренних аудиторов выполняют ревизорские группы при бухгалтериях крупных предприятий, подчиненные главному бухгалтеру или финансовому директору, однако функции внутренних аудиторов шире.

Как правило, к функциям внутреннего аудита относятся:

- проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработка рекомендаций по улучшению этих систем;
- проверка бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентификации, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остатков по бухгалтерским счетам;
- проверка соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и (или) собственников;
- проверка деятельности различных звеньев управления; оценка эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценка контрольных проверок в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта;

- проверка наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества экономического субъекта;
- работа над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;
- оценка используемого экономическим субъектом программного обеспечения;
- специальные расследования отдельных случаев, например, подозрений в злоупотреблениях;
- разработка и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Внутренний аудит не только дает информацию о деятельности самой организации, но и подтверждает правильность и достоверность отчетов менеджеров. Используя информацию внутреннего аудита, руководство предприятия может оперативно и своевременно осуществлять необходимые изменения внутри предприятия.

Объективность внутреннего аудита обеспечивается степенью независимости в структуре управления экономического субъекта. Это требование к внутреннему аудиту, как правило, обеспечивается тем, что он подчиняется и обязан представлять отчеты только назначившему его руководству и (или) собственникам и независим от руководителей проверяемых филиалов экономического субъекта, структурных подразделений, органов внутреннего контроля и т.п.

Внутренний аудитор — это сотрудник подразделения внутреннего аудита, организованного экономическим субъектом.

Внутренними аудиторами являются сотрудники, находящиеся в штате предприятия и подчиненные его руководству.

Внутренний аудитор выполняет следующие функции:

- проверка систем контроля в целях выработки политики компании в рамках законодательства;
- оценка экономичности и эффективности операций компании;
- проверка уровней достижений программных целей;

– подтверждение точности информации, используемой руководством при принятии решений.

Ответственность за выполнение своих обязанностей аудитор несет только перед собственниками и (или) руководством предприятия.

Задачи внутреннего аудита определяются руководством исходя из потребностей управления как подразделениями предприятия, так и предприятием в целом.

Внутренний аудит решает следующие задачи:

- контроль за состоянием активов и недопущение убытков;
- подтверждение выполнения внутрисистемных контрольных процедур;
- анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля и обработки информации;
- оценка качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой.

Таким образом, в рамках внутреннего аудита осуществляется не только детальный контроль за сохранностью активов, но и контроль за политикой и качеством менеджмента.

Несмотря на кажущиеся различия, внутренний и внешний аудит во многом дополняют друг друга. Многие функции внутренних аудиторов могут быть выполнены приглашенными независимыми аудиторами; при решении многих задач внутренние и внешние аудиторы могут использовать одинаковые методы — разница заключается лишь в степени точности и детальности применения этих методов.

По отношению к требованиям законодательства различают обязательный и инициативный аудит.

Обязательный аудит

Обязательный аудит регламентируется государством. Обязательный аудит согласно закону об аудиторской деятельности в Республике Узбекистан — это ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации.

Таблица 4

Особенности внутреннего и внешнего аудита

Факторы	Внутренний аудит	Внешний аудит
1	2	3
Постановка задач	Определяется собственниками и (или) руководством, исходя из потребностей управления как подразделениями предприятия, так и предприятием в целом	Определяется договором между независимыми сторонами: предприятием и аудиторской фирмой (аудитором)
Объект	Решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия	Главным образом система учета и отчетности предприятия
Цель	Определяется руководством предприятия	Определяется законодательством по аудиту: оценка достоверности финансовой отчетности и подтверждение соблюдения действующего законодательства
Средства	Выбираются самостоятельно (либо определяются стандартами внутреннего аудита)	Определяются общепринятыми аудиторскими стандартами
Вид деятельности	Исполнительская деятельность	Предпринимательская деятельность
Организация работы	Выполнение конкретных заданий руководства	Определяется аудитором самостоятельно, исходя из общепринятых норм и правил аудиторской проверки
Взаимоотношения	Подчиненность руководству предприятия, зависимость от него	Равноправное партнерство, независимость

Субъекты	Сотрудники, подчиненные руководству предприятия и находящиеся в штате предприятия	Независимые эксперты, имеющие соответствующий аттестат на право заниматься этим видом предпринимательства
Квалификация	Определяется по усмотрению руководства предприятия	Регламентируется государством
Оплата	Начисление заработной платы по штатному расписанию	Оплата предоставленных услуг по договору
Ответственность	Перед руководством за выполнение обязанностей	Перед клиентом и перед третьими лицами, установленная законодательными и нормативными актами
Методы	Методы могут быть одинаковыми при решении одинаковых задач (например, оценка достоверности информации). Имеются различия в степени точности и детальности	
Отчетность	Перед собственниками и (или) руководством	Аудиторское заключение может быть опубликовано, письменная информация (отчет) передается клиенту

Обязательной аудиторской проверке ежегодно подлежат:

- акционерные общества;
- банки и иные кредитные организации;
- страховые организации;
- инвестиционные и иные фонды, аккумулирующие средства юридических и физических лиц, и их управляющие компании;
- благотворительные и иные общественные фонды, источниками которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц;
- внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами;

- хозяйствующие субъекты, имеющие в уставном фонде долю, принадлежащую государству.

Заказчиком обязательной аудиторской проверки выступает хозяйствующий субъект. Выбор аудиторской организации согласуется с собственником, общим собранием участников (акционеров) хозяйствующего субъекта.

Уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки в соответствии с законодательством влечет за собой применение административного взыскания к должностному лицу хозяйствующего субъекта. Уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки до окончания календарного года после применения административного взыскания к должностному лицу хозяйствующего субъекта влечет за собой взыскание штрафа с хозяйствующего субъекта в размере от пятидесяти — до стократного размера минимальной заработной платы. Взыскание штрафа, превышающего в совокупности двадцать процентов от суммы текущих активов хозяйствующего субъекта на последнюю отчетную дату, осуществляется с предоставлением ему рассрочки уплаты взыскиваемой суммы ежемесячными платежами в течение шести месяцев со дня принятия решения о взыскании. Уплата штрафа не освобождает хозяйствующий субъект от проведения обязательной аудиторской проверки.

Инициативная аудиторская проверка

Инициативная аудиторская проверка может проводиться по решению хозяйствующего субъекта или других заказчиков аудиторской проверки в порядке, предусмотренном законодательством. Аудит распространяется на всех экономических субъектов, включая органы государственной власти и управления, органы местного самоуправления. Любой экономический субъект вправе по собственной инициативе пригласить аудиторов. Аудит, проводимый по инициативе экономического субъекта (его руководства, собственников, акционеров и т.п.), считается инициативным (добровольным); характер и масштабы такого аудита определяет заказчик.

Предмет, сроки и другие условия проведения инициа-

тивной аудиторской проверки определяются договором о проведении аудиторской проверки, заключаемым между заказчиком аудиторской проверки и аудиторской организацией.

По объектам аудита различают: банковский аудит; аудит страховых организаций; аудит бирж; инвестиционных институтов и внебюджетных фондов; общий аудит; государственный аудит. На все эти виды аудита (кроме государственного) аудитором необходимо иметь соответствующие аттестаты.

По характеру проверки различают:

- подтверждающий аудит (проверка и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности);
- системно ориентированный аудит (аудиторская экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля. Доказано, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и необходимость в слишком детальной проверке отпадает; при наличии неэффективной системы внутреннего контроля клиенту даются рекомендации по ее улучшению);
- аудит, базирующийся на риске (концентрация аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском).

3.3. Услуги, сопутствующие аудиту

Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудита.

Аудиторские организации согласно закону об аудиторской деятельности в Республике Узбекистан могут оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторские организации могут оказывать следующие профессиональные услуги:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета;
- составление финансовой отчетности;

- перевод национальной финансовой отчетности на международные стандарты бухгалтерского учета;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов;
- консалтинг по бухгалтерскому учету, налогообложению, планированию, менеджменту и другим вопросам финансово-хозяйственной деятельности;
- составление расчетов и деклараций по налогам и другим обязательным платежам.

Аудиторские организации могут оказывать и иные профессиональные услуги, предусмотренные национальными стандартами аудиторской деятельности.

Оказание таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также наличия профессиональной компетентности в областях аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа.

Сопутствующие аудиту услуги можно разделить на два вида: услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, и услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области постановки бухгалтерского учета; контроля ведения учета и составления отчетности; контроля начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; анализа хозяйственной и финансовой деятельности; оценки экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта; представления интересов экономического субъекта по доверенности перед третьими лицами; проведения семинаров, повышения квалификации и обучения персонала экономических субъектов, и в частности, аудиторских организаций; научной разработки, издания методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйствен-

ному праву; компьютеризации бухгалтерского учета, составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализа хозяйственной деятельности, аудита и т.д.; консультационных услуг по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджмента, маркетинга, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий; информационного обслуживания; экспертного обслуживания; подбора и тестирования бухгалтерского персонала экономического субъекта и др.

Услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области ведения бухгалтерского учета; восстановления бухгалтерского учета; составления налоговых деклараций; составления бухгалтерской отчетности.

Вопросы для самопроверки

1. Определите основные принципы проведения аудита.
2. Назовите виды аудита, выделенные по различным классификационным признакам.
3. Дайте краткую характеристику инициативного аудита.
4. Перечислите основные критерии проведения обязательного аудита.
5. Охарактеризуйте основные отличия внешнего и внутреннего видов аудита.
6. Назовите основные виды услуг, сопутствующих аудиту.

Глава 4. КВАЛИФИКАЦИОННЫЕ ТРЕБОВАНИЯ И ЭТИКА АУДИТОРА

4.1. Порядок выдачи квалификационного сертификата аудитора

Квалификационный сертификат аудитора дает право физическому лицу осуществлять аудиторскую проверку, если он состоит в штате аудиторской организации, или если с ним аудиторской организацией заключен договор гражданско-правового характера.

Квалификационный сертификат аудитора выдается Министерством финансов Республики Узбекистан при условии успешной сдачи претендентом квалификационного экзамена. Претендент на получение квалификационного сертификата аудитора должен отвечать следующим требованиям:

1) наличие высшего экономического образования, полученного в учреждениях высшего образования Республики Узбекистан, либо высшего экономического образования, полученного в образовательном учреждении иностранного государства и в соответствии с законодательством признанного эквивалентным образованию в Республике Узбекистан (приложение 1), и стаж практической работы (в том числе по совместительству) в сфере бухгалтерского учета, аудита, финансового или налогового контроля или преподавания в этих сферах не менее трех лет из последних десяти;

- либо наличие стажа работы, в том числе по совместительству, в качестве аудитора, главного бухгалтера, ревизора или налогового инспектора не менее 5 лет из последних десяти с высшим неэкономическим образованием, полученным в высших учебных заведениях Республики Узбекистан, либо высшим неэкономическим образованием, полученным в образовательном учреждении иностранного го-

сударства и в соответствии с законодательством признанным эквивалентным образованию в Республике Узбекистан;

- либо наличие ученой степени кандидата (доктора) экономических наук, полученной в Республике Узбекистан или в иностранном государстве (при условии прохождения нострификации в соответствии с законодательством);

2) прохождение специального обучения в центрах по подготовке аудиторов на основании программы обучения, утверждаемой Министерством финансов Республики Узбекистан по согласованию с республиканским общественным объединением аудиторов и наличие документа об успешной сдаче предмета «Финансовый учет» по программе международной сертификации профессиональных бухгалтеров в рамках сертификации «Сертифицированный бухгалтер-практик (CAP)» или «Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (CIPA)».

Претенденты, имеющие сертификат «Сертифицированный бухгалтер-практик (CAP)» или сертификат «Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (CIPA)» и не менее 5 лет стажа работы в экономической сфере на территории Республики Узбекистан, допускаются к сдаче квалификационного экзамена без прохождения специального обучения в центрах по подготовке аудиторов.

Претендент на получение квалификационного сертификата аудитора представляет в Министерство финансов Республики Узбекистан заявление о допуске к сдаче квалификационного экзамена с приложением следующих документов:

1) заполненная анкета;

2) заверенная в установленном порядке учреждением, выдавшим документ, либо нотариально заверенная копия диплома об образовании или диплома о получении ученой степени кандидата (доктора) экономических наук;

3) нотариально заверенная выписка из трудовой книжки (при наличии стажа работы по совместительству с записью об этом в трудовой книжке);

4) две фотографии (3 х 4);

5) оригинал документа о прохождении специального

обучения в центрах по подготовке аудиторов (который признается действительным, если с даты окончания обучения до даты сдачи документов прошло не более одного года) и заверенная в установленном порядке учреждением, выдавшим документ, или нотариально заверенная копия документа об успешной сдаче предмета «Финансовый учет» по программе международной сертификации профессиональных бухгалтеров в рамках сертификации «Сертифицированный бухгалтер-практик (CAP)» или «Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (CIPA)» (который признается действительным, если с даты выдачи до даты сдачи документов прошло не более пяти лет); либо заверенные в установленном порядке учреждением, выдавшим документ, или нотариально заверенные копии сертификатов «Сертифицированный бухгалтер-практик (CAP)» и «Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер (CIPA)» (который признается действительным, если с даты окончания обучения до даты сдачи документов прошло не более пяти лет);

6) банковский платежный документ, свидетельствующий об уплате сбора за выдачу квалификационного сертификата в 1,5-кратном размере минимальной заработной платы.

Квалификационный экзамен проводится по мере формирования группы, но не реже одного раза в два месяца. Положение об экзаменационной комиссии, ее состав и регламент работы утверждаются Министерством финансов Республики Узбекистан.

Квалификационный экзамен проводится в два этапа:

- тестирование;
- письменно-устный экзамен по экзаменационным билетам.

Экзаменационный билет состоит из четырех частей, каждая из которых включает в себя теоретический вопрос и практическую задачу по следующим дисциплинам:

1 часть. Финансовый учет.

2 часть. Управленческий учет, финансовый менеджмент и финансовый анализ.

3 часть. Аудит.

4 часть. Налогообложение и правовое регулирование предпринимательской деятельности.

Квалификационный сертификат аудитора оформляется на специальном бланке с вклеенной фотографией специалиста и имеет юридическую силу на всей территории Республики Узбекистан.

Квалификационный сертификат аудитора выдается сроком на 5 лет.

Министерство финансов Республики Узбекистан ведет реестр аудиторов, имеющих квалификационный сертификат, в котором указываются:

- дата получения, фамилия, имя, отчество и подпись лица, получившего квалификационный сертификат аудитора;
- паспортные данные и место жительства;
- место работы;
- номер, дата выдачи квалификационного сертификата аудитора;
- сведения о продлении действия, прекращении действия, аннулировании, переоформлении квалификационного сертификата аудитора и выдаче дубликата.

4.2. Этика аудитора

Поскольку в современном обществе деятельности аудиторов отводится весьма важная роль, существует объективная необходимость поддерживать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора. Для поддержания высоких моральных качеств и профессиональной ответственности аудиторов разрабатывают Кодекс этики профессиональных бухгалтеров и аудиторов МФБ.

Этика профессионального поведения аудиторов определяет нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посягательств.

Соблюдение общечеловеческих и профессиональных

этических норм непременная обязанность и высший долг каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской фирмы.

Нарушители этических норм профессионального поведения проявляют неуважение ко всему аудиторскому сообществу и наносят ему моральный и материальный ущерб.

Неэтичное поведение отдельных аудиторов заслуживает порицания и наказания, вплоть до исключения из сообщества аудиторов, лишения квалификационного аттестата и лицензии на проведение аудиторской деятельности.

Признавая ответственность бухгалтерского профессионального сообщества и считая, что собственная роль заключается в обеспечении руководства, содействии последовательности в работе, МФБ разработала международный Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, который должен служить основой этических требований (кодексов этики, подробных правил, руководящих указаний, стандартов поведения), предъявляемых профессиональным бухгалтерам в каждой стране.

Рассмотрим важнейшие требования к деятельности профессионального бухгалтера, публично практикующего профессионального бухгалтера (аудитора), которые отражены в Кодексе этики профессиональных бухгалтеров МФБ, так и в Кодексе профессиональной этики аудиторов Узбекистана (одобренный ПСНАБАУ №3 от 26.08.2005г. и СПАУ №3 от 25.06.2005г.).

Общественные интересы

Отличительной чертой аудитора является осознание им своей ответственности перед обществом.

По долгу своей профессии аудитор активно взаимодействует с правительством, кредиторами, работодателями, наемным персоналом, инвесторами, деловыми и финансовыми кругами и другими субъектами - всеми, кто полагается на объективность и непредвзятость аудиторов для обеспечения упорядоченного функционирования всех видов деятельности. Это возлагает на профессию аудитора ответственность перед обществом. Общественный интерес

определяется как общественное благосостояние, во имя которого работает аудитор.

Цель профессии аудитора — выполнение работы в соответствии с самыми высокими стандартами профессионализма, обеспечение самых лучших результатов работы и в целом выполнение требования о соблюдении общественных интересов, указанного выше. Для достижения этих целей необходимо соблюдение четырех следующих основных требований:

Достоверность

Общество испытывает потребность в достоверности используемой информации и надежных методов их получения.

Профессионализм

Общество, в лице заказчиков, работодателей и других заинтересованных лиц, признает аудитора как профессионала в сфере оказания аудиторских услуг.

Качество услуг

Необходима гарантия того, что все услуги, оказываемые аудитором, выполняются в соответствии с требованиями общепринятых стандартов.

Доверие

Потребители услуг должны быть уверены в том, что аудитор не нарушит принципы профессиональной этики и норм законодательства, которым соответствуют предоставляемые им услуги.

Этика профессиональной деятельности аудитора требует соблюдения определенных принципов:

Честность - Аудитор должен быть честным при выполнении своих профессиональных обязанностей.

Объективность - Аудитор должен быть справедливым и предрассудки, предвзятость, конфликт интересов и другие факторы не должны оказывать влияние на результаты его работы.

Профессиональная компетентность — Аудитор должен оказывать профессиональные услуги с должным вниманием, компетентностью и усердием, постоянно развивать профессиональные знания и навыки, поддерживая их на

уровне, требуемом для того, чтобы гарантировать получение заказчиком компетентных и профессиональных услуг, основанных на современных разработках в практике, законодательстве и методах работы.

Аудитор, соглашаясь оказать услуги, должен быть уверен, что у него достаточный уровень профессиональной компетентности, знаний и навыков для оказания этих услуг, в противном случае он должен воздержаться от их выполнения.

Конфиденциальность - Аудитор не имеет права без согласия заказчика разглашать информацию, полученную при оказании профессиональных услуг, включая коммерческую тайну, за исключением случаев, строго предусмотренных нормами действующего законодательства.

Профессиональное поведение - Аудитор должен действовать в соответствии с хорошей репутацией профессии, воздерживаясь от любого поведения, дискредитирующего профессию. Обязательство воздерживаться от любого поведения, дискредитирующего профессию, требует от членов общественных профессиональных организаций рассматривать при разработке этических рекомендаций ответственность аудиторов перед заказчиками аудиторских услуг, третьими сторонами, другими аудиторами, персоналом, работодателями и широкой общественностью.

Порядочность и объективность

Порядочность предполагает не просто честность, но и справедливое ведение дел и правдивость. Принцип объективности налагает на всех профессиональных бухгалтеров обязательство быть справедливыми, профессионально честными и не иметь конфликтов, интересов.

Профессиональные бухгалтеры выполняют множество различных функций и должны демонстрировать свою объективность в различных обстоятельствах. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры выполняют задания по составлению отчетности и оказывают услуги по налоговому и иному управленческому консультированию. Другие профессиональные бухгалтеры подготавливают финансовую отчетность в качестве подчиненных, предостав-

ляют услуги по внутреннему аудиту и выполняют функции по финансовому управлению в промышленности, коммерческой деятельности, государственном секторе или в сфере образования. Они также занимаются обучением и повышением квалификации тех, кто надеется стать представителем данной профессии. Вне зависимости от своих услуг и функций профессиональные бухгалтеры должны заботиться о порядочности при предоставлении своих профессиональных услуг и быть объективными в своих суждениях.

Разрешение этических конфликтов

Время от времени профессиональные бухгалтеры сталкиваются с ситуациями, в которых возникают конфликты интересов. Такие конфликты могут возникать в силу разных причин — начиная от относительно тривиальной дилеммы до крайнего случая мошенничества и незаконной деятельности. Невозможно даже попытаться составить подробный и всеобъемлющий контрольный перечень потенциальных ситуаций, при которых могут возникать конфликты интересов. Профессиональный бухгалтер должен постоянно помнить о факторах, которые могут обусловить конфликт интересов. Следует отметить, что отрытое расхождение во мнениях между профессиональным бухгалтером и другим лицом само по себе не составляет этической проблемы. Однако факты и обстоятельства в каждом случае должны быть проанализированы заинтересованными сторонами.

Профессиональная компетентность

Профессиональные бухгалтеры не должны делать вид, что они имеют экспертные знания или опыт, которыми в действительности не обладают.

Профессиональная компетентность может быть разделена на две фазы:

а) достижение уровня профессиональной компетентности;

б) поддержание уровня профессиональной компетентности.

Конфиденциальность

Профессиональные бухгалтеры обязаны:

- соблюдать конфиденциальность информации о делах клиента и работодателя, полученной при предоставлении профессиональных услуг. Обязательство по обеспечению конфиденциальности остается в силе и после прекращения отношений между профессиональным бухгалтером и его клиентом или работодателем.

Профессиональный бухгалтер должен всегда соблюдать конфиденциальность, за исключением случаев, когда ему предоставлены особые полномочия по раскрытию информации или когда раскрытие информации продиктовано юридическими или профессиональными обязательствами.

Профессиональные бухгалтеры обязаны обеспечить соблюдение конфиденциальности руководимыми ими сотрудниками и лицами, которые предоставляют рекомендации или помощь.

Конфиденциальность не сводится только к раскрытию информации. Это также подразумевает, что профессиональный бухгалтер, получающий информацию в ходе предоставления профессиональных услуг, никогда не будет использовать или создавать видимость использования такой информации для личной выгоды или для выгоды третьего лица.

Налоговая практика

Профессиональный бухгалтер, оказывающий профессиональные налоговые услуги, имеет право добиваться наилучшей позиции к выгоде клиента или работодателя при условии, что услуги предоставляются с профессиональной компетентностью, не наносят какого бы то ни было ущерба порядочности и объективности и, по мнению профессионального бухгалтера, соответствуют законодательству. Сомнения могут толковаться в пользу клиента или работодателя при условии разумного обоснования соответствующей позиции.

Профессиональный бухгалтер не должен гарантировать клиенту или работодателю, что подготовленная налоговая отчетность или предоставленные налоговые рекомендации

не могут быть оспорены. Напротив, профессиональный бухгалтер должен обеспечить осведомленность клиента или работодателя об ограничениях, присущих налоговым рекомендациям и услугам, чтобы они не воспринимали ошибочно выражение мнения как утверждение факта.

Международная деятельность

При применении этических требований в международной практике может возникать ряд ситуаций. Тот факт, что аудитор является представителем профессиональной организации только в одном государстве или является представителем профессиональной организации в том государстве, где он оказывает услуги, не должен влиять на способ ведения дел в каждой отдельной ситуации.

Предоставление публичной информации

При осуществлении маркетинга и продвижении себя или своей деятельности на рынке аудиторы:

а) не должны использовать средства, которые наносят ущерб репутации профессии аудитора;

б) не должны преувеличивать услуги, которые они могут предложить, свою квалификацию или опыт;

в) не должны принижать работу других аудиторов.

Независимость

Принимая задание по составлению аудиторского отчета, аудитор должен быть независимым и выглядеть свободными от какой-либо заинтересованности, которая может быть признана несовместимой с принципами порядочности, объективности и независимости.

Профессиональная компетенция и ответственность в связи с использованием лиц, не являющихся бухгалтерами

Публично практикующим профессиональным бухгалтерам не следует оказывать такие профессиональные услуги, которые не входят в сферу их компетенции, если они не могут получить компетентные консультации и содействие, которые позволили бы им удовлетворительным образом оказывать такие услуги.

Если профессиональный бухгалтер не обладает необходимой компетенцией для оказания определенной части профессиональных услуг, он может обратиться за техниче-

галтерам, юристам, актуариям, инженерам, геологам, оценщикам.

Оплата по договору и комиссионные

Публично практикующие профессиональные бухгалтеры, оказывающие профессиональные услуги клиенту, берут на себя ответственность по оказанию таких услуг на началах порядочности и объективности и согласно соответствующим техническим стандартам. Эта ответственность реализуется путем применения профессиональных навыков и знаний, которые публично практикующие профессиональные бухгалтеры приобрели в результате получения профессиональной подготовки и опыта. Публично практикующий профессиональный бухгалтер имеет право на получение вознаграждения за оказываемые услуги.

Деятельность, не совместимая с публичной бухгалтерской практикой

Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен одновременно принимать участие в каком-либо бизнесе, роде занятий или деятельности, которые наносят или могут нанести ущерб порядочности, объективности, независимости или хорошей репутации данной профессии и поэтому являются не совместимыми с оказанием профессиональных услуг.

Предоставление двух или нескольких видов профессиональных услуг одновременно само по себе не наносит ущерба порядочности, объективности или независимости.

Одновременное участие в другом бизнесе, роде занятий или деятельности, не связанных с профессиональными услугами, которое приводит к тому, что публично практикующий профессиональный бухгалтер не может надлежащим образом осуществлять профессиональную практику в соответствии с фундаментальными этическими принципами бухгалтерской профессии, должно рассматриваться как не совместимое с публичной бухгалтерской практикой.

Денежные средства клиентов

Известно, что в некоторых странах закон не разрешает публично практикующему профессиональному бухгалтеру держать у себя денежные средства клиентов, в других стра-

держать у себя денежные средства клиентов, в других странах предусмотрены юридические обязательства, устанавливаемые в отношении публично практикующих профессиональных бухгалтеров, во владении которых находятся такие денежные средства. Публично практикующий профессиональный бухгалтер не должен держать у себя денежные средства клиентов, если имеется основание полагать, что они были получены в результате незаконной деятельности или предназначаются для осуществления такой деятельности.

Отношения с другими публично практикующими профессиональными бухгалтерами

Расширение деятельности коммерческого предприятия часто приводит к созданию отделений или дочерних компаний в тех местах, где не практикует действующий бухгалтер. В этих обстоятельствах клиент или действующий бухгалтер, проконсультировавшись с клиентом, может попросить принимающего бухгалтера, осуществляющего практику в этих местах, оказать такие профессиональные услуги, которые необходимы для выполнения поручения.

Передача деятельности может также иметь место в области специальных услуг или специальных заданий. Объем услуг, предлагаемых публично практикующими профессиональными бухгалтерами, продолжает расширяться, и обширные знания, которые необходимы для обслуживания публики, часто требуют особых навыков. Поскольку один публично практикующий профессиональный бухгалтер не может приобрести экспертные знания во всех областях бухгалтерской деятельности, некоторые публично практикующие профессиональные бухгалтеры пришли к выводу о том, что нецелесообразно и нежелательно заниматься обеспечением в рамках их фирм полного набора специальных навыков, которые могут потребоваться.

Публично практикующие профессиональные бухгалтеры должны предоставлять только такие услуги, которые согласно их ожиданиям могут быть оказаны на профессиональном и компетентном уровне. Поэтому как для этой профессии в целом, так и в интересах клиентов важно по-

ощрять публично практикующих профессиональных бухгалтеров в случае необходимости обращаться за консультацией к компетентным лицам, способным предоставить такую консультацию. Действующий бухгалтер, не обладающий определенными навыками, тем не менее может противиться тому, чтобы передать клиента другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру, обладающему этими навыками, из опасения потерять существующий элемент бизнеса, который может перейти к другому публично практикующему профессиональному бухгалтеру. В результате клиенты могут быть лишены преимущества получения консультаций, на которые имеют право.

Собственники предприятия имеют неоспоримое право выбирать своих профессиональных консультантов и заменять их на других по своему желанию. Несмотря на важность защиты законных интересов собственников, важно также, чтобы публично практикующий профессиональный бухгалтер, которого просят заменить на другого публично практикующего профессионального бухгалтера, имел возможность удостовериться в том, что не существует никаких профессиональных причин, по которым такое назначение не должно быть принято. Этого нельзя эффективно добиться без установления непосредственного контакта с действующим бухгалтером. В отсутствие конкретного запроса действующий бухгалтер не должен добровольно предоставлять информацию о делах клиента.

Реклама и предложение услуг

Вопрос о том, разрешать ли конкретным публично практикующим профессиональным бухгалтерам осуществлять рекламу и предложение услуг, относится к компетенции организаций — членов МФБ и определяется ими исходя из правовых, социальных и экономических условий каждой страны. Если такие реклама и предложение услуг разрешены, то они должны быть направлены на объективное информирование публики и должны удовлетворять требованиям порядочности, честности, достоверности и тактичности. Предложение услуг с использованием принуждения или навязывания должно быть запрещено.

4.3. Контроль качества работы аудиторов

Контроль качества работы аудиторов определяется как Международным стандартом аудита МСА 220, так и НСА №5 «Контроль качества работы аудитора».

Аудиторские организации обязаны установить и соблюдать правила контроля внутреннего качества проводимых ими аудиторских проверок.

Система проверки качества работы аудиторских организаций внешними проверяющими устанавливается Министерством финансов РУз., который может проводить такие проверки как своими силами, так и делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений.

Уклонение от проведения внешней проверки качества или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации может служить основанием аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организации.

Характер, временные рамки и объем общих целей и конкретных процедур контроля качества аудиторской фирмы зависят от ряда факторов: размер и характер деятельности фирмы, ее географический разброс, организационная структура, а также соотношение затрат и выгод. Соответственно цели и процедуры, принятые отдельными аудиторскими фирмами, могут варьироваться, как и объем их документации.

Общие цели контроля качества, которые должны быть установлены аудиторской фирмой, обычно включают: профессиональные требования; умение и компетентность; поручение; делегирование полномочий; консультирование; принятие и сохранение клиентов; мониторинг.

Общие цели и конкретные процедуры контроля качества аудиторской фирмы необходимо довести до сведения персонала фирмы, чтобы обеспечить уверенность в том,

что такие цели и процедуры понятны и применяются на практике.

Делегирование полномочий

Важно четко организовать эту работу, осуществлять текущий контроль и проверку на всех уровнях, чтобы обеспечить уверенность в том, что выполненная работа соответствует надлежащим стандартам качества. Для этого необходимо:

1) предусмотреть методы для планирования аудита:

- назначить лицо, ответственное за планирование аудита;
- подготовить исходную информацию и проанализировать информацию, полученную в результате предыдущих проверок;
- изложить вопросы, которые необходимо включить в общий план и программу аудита;

2) предусмотреть методы для поддержания стандартов качества фирмы при выполнении аудиторской работы;

3) предоставлять обучение на рабочем месте в процессе проведения аудита.

Консультирование

В самой фирме и за ее пределами следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими экспертными знаниями. Для этого необходимо:

1) определить области аудита и особые случаи, требующие проведения консультаций, и поощрять персонал к получению консультаций и использованию авторитетных источников в случае возникновения сложных или необычных вопросов:

- информировать персонал о процедурах фирмы в отношении проведения консультаций;
- определить области и особые ситуации, требующие проведения консультаций из-за характера или сложности конкретного предмета;
- обеспечивать и предоставлять доступ к соответствующим справочным материалам и другим авторитетным источникам;

димо подготовить по результатам консультаций, проводимых в тех областях и особых ситуациях, в которых консультация необходима.

Принятие и сохранение клиентов

Важно постоянно проводить оценку потенциальных клиентов и существующих клиентов. При решении вопроса о принятии клиента или о продолжении сотрудничества с ним надо исходить из соображений независимости фирмы, ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и порядочности руководства клиента. Для этого необходимо: Установить методы оценки потенциальных клиентов и одобрения их в качестве клиентов:

- получение и просмотр имеющейся бухгалтерской отчетности потенциального клиента, например, годовых отчетов, промежуточных отчетов и деклараций по налогу на прибыль;
- получение у третьих сторон информации, относящейся к потенциальному клиенту, его руководству и основным руководителям и влияющей на оценку предполагаемого клиента;
- контакты с предшествующим аудитором;
- рассмотрение обстоятельств, которые могут послужить причиной того, что фирма отнесет данное аудиторское задание к разряду требующих специального внимания или сопряженных с необычными рисками;
- оценка независимости фирмы и ее способности обслужить предполагаемого клиента;
- установление того, что принятие клиента не будет нарушать Кодекс профессиональной этики и другие.

Мониторинг

Необходимо постоянно определять эффективность целей и процедур контроля качества. Для реализации этого необходимо:

1) определить объем и содержание программы фирмы по мониторингу (текущему наблюдению) за всем процессом контроля:

– установить методы, необходимые для обеспечения

1) определить объем и содержание программы фирмы по мониторингу (текущему наблюдению) за всем процессом контроля:

– установить методы, необходимые для обеспечения уверенности в том, что цель и методы контроля качества фирмы являются эффективными;

– установить уровень компетентности для сотрудников, которые будут участвовать в мониторинге, и способы их отбора;

– проводить мониторинг: проверять и тестировать соблюдение общих целей и конкретных процедур контроля качества фирмы, а также проверять выборочным образом аудиторские задания на предмет соответствия профессиональным стандартам, а также целям и процедурам фирмы по контролю качества;

2) сообщить об отмеченных фактах соответствующим представителям руководящего состава, обеспечить планирование и осуществление мероприятий по мониторингу, а также общую проверку системы контроля качества в фирме.

Аудитор должен внедрять те процедуры контроля качества, которые он считает необходимым, исходя из поставленных целей.

Аудитор и ассистенты аудитора, выполняющие контрольные функции, анализируют профессиональную компетентность тех ассистентов аудиторов, которые выполняют делегированную им работу.

Любое делегирование работы ассистентам аудитора должно осуществляться таким образом, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что такая работа будет выполняться с должной тщательностью и той степенью профессиональной компетентности, которая необходима в данных обстоятельствах. Делегирование работы может сопровождаться информированием персонала о таких аспектах, как характер бизнеса экономического субъекта и возможные проблемы в области бухгалтерского учета и аудита, которые могут повлиять на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур.

Программа аудита является важным средством для доведений до сведения ассистентов аудитора указаний по проведению аудита.

Смета затрат времени и общий план аудита также полезны с точки зрения доведения до сведения ассистентов аудитора, направляющих указания по проведению аудита.

Во время проведения аудита персонал, несущий контрольные функции, должен осуществлять контроль хода аудита; получать информацию и рассматривать важные вопросы в области бухгалтерского учета и аудита, возникающие в ходе аудита, путем оценки важности и внесения соответствующих изменений в общий план и программу аудита; устранять расхождения в профессиональных суждениях сотрудников и определять уровень консультаций, являющихся целесообразными.

Работа, выполняемая каждым ассистентом аудитора, должна подлежать проверке персоналом, имеющим, по крайней мере, равный уровень компетентности. Важно своевременно проверять общий план и программу аудита; оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля, включая результаты тестов средств контроля и поправки; документальное отражение аудиторских доказательств, полученных в результате процедур проверок по существу, и выводов, сделанных на их основе; бухгалтерскую отчетность, предлагаемые аудиторские поправки и предлагаемое аудиторское заключение.

Процесс проверки работы по аудиту может включать также (особенно в случае масштабных комплексных аудиторских проверок) требование о том, чтобы персонал, не участвующий в аудите иным образом, выполнил определенные дополнительные контрольные процедуры до представления аудиторского заключения.

Контроль качества работы аудитора осуществляется в нескольких аспектах: контроль со стороны основного аудитора за работой своих ассистентов, контроль со стороны аудиторской фирмы за работой аудитора и внешний контроль.

Ассистенты, которым передается работа, должны быть соответствующим образом проинструктированы об их ответственности и задачах процедур, которые они должны выполнить. Инструкция предусматривает информирование ассистентов по вопросам деятельности предприятия и возможных учетных аудиторских проблемах, которые могут воздействовать на сущность, время проведения и масштаб аудиторских процедур. Письменная программа аудитора служит важным элементом для передачи аудиторских полномочий.

Контроль со стороны аудиторской фирмы за работой аудитора осуществляется, во-первых, посредством обсуждения и проверки обоснованности аудиторского плана и программы проведения аудита у данного клиента, во-вторых, посредством строгого соблюдения организационно-этических аудиторских принципов, в-третьих, посредством повторных, бесплатных для клиента перепроверок достоверности отчетности другим аудитором фирмы уже после выдачи аудиторского заключения основным аудитором.

Внешний контроль качества работы аудиторов может осуществляться госорганами. Однако этот контроль является косвенным, поскольку не имеет целью проверку работы аудиторов, а ставит вполне конкретные иные цели, в частности, правильность уплаты налогов, обеспечение соблюдения процедуры ликвидации и т.п. Однако в Республике Узбекистан предусмотрена и прямая форма контроля, в частности, перепроверка по поручению органа, выдавшего лицензию.

Все формы контроля качества можно разделить на следующие группы: прямой; косвенный; предварительный; последующий.

Основные требования к организации и функционированию внутрифирменной системы контроля качества аудита, которая должна существовать в аудиторских фирмах или у аудиторов, работающих самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, определяются Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Внутрифирменный контроль качества аудита».

или у аудиторов, работающих самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, определяются Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Внутрифирменный контроль качества аудита».

В каждой аудиторской организации должна быть создана и поддерживаться внутрифирменная система контроля качества работы для того, чтобы проводимые этой организацией аудиторские проверки полностью соответствовали нормативным документам, регулирующим аудиторскую деятельность.

Система контроля качества работы аудиторской организации включает в себя:

- соблюдение профессиональными сотрудниками аудиторской организации требований независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики;
- укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и навыками, необходимыми для надлежащего выполнения ими своих обязанностей;
- 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;
- получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах соответствующих консультаций как внутри аудиторской организации, так и вне ее;
- разработку и применение в аудиторских организациях на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов; при этом должны приниматься во внимание как независимость аудиторской организации и ее возможность проводить аудит на высоком качественном уровне, так и репутация руководителей проверяемого или предполагаемого для будущей проверки экономического субъекта;

- осуществление мероприятий по регулярным проверкам надежности и эффективности функционирования внутрифирменной системы контроля качества работы как таковой;
- принятие необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

Руководитель аудиторской организации до начала аудита обязан утвердить руководителя и старших аудиторов конкретной проверки, что должно быть отражено в общем плане аудита. Руководитель проверки и старшие аудиторы обязаны 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. Руководитель проверки обязан применять в ходе аудита те средства контроля качества работы, установленные аудиторской организацией, которые наилучшим образом подходят к данной конкретной аудиторской проверке.

Любое поручение работы старшим аудиторам и 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 старших аудиторов и рядовых участников проверки включают 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 общий план аудита и расчеты затрат

времени на проведение аудита. Основным средством передачи исполнителям направляющих указаний является программа аудита.

Текущий контроль работы исполнителей включает элементы руководящих указаний и проверки выполненной работы.

Проверка результатов выполненной работы должна осуществляться в отношении каждого исполнителя и сотрудниками, не уступающими в знаниях, умениях и навыках тем, кого они проверяют. При проверке результатов следует основное внимание уделять следующим вопросам:

- выполнялась ли работа в соответствии с программой аудита;
- документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;
- все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выходах аудитора;
- достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;
- вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов и служат ли результаты работы основой для мнения аудитора.

Сотрудники, проверяющие результаты 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.

Руководители аудиторской организации 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.

Вопросы для самопроверки

1. Определите порядок выдачи квалификационного сертификата аудитора.
2. Охарактеризуйте нормы (принципы) профессиональной этики аудиторов.
3. Определите круг вопросов этики аудиторов.
4. Охарактеризуйте формы контроля качества работы аудиторов.

Глава 5. СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ И АУДИТОРСКИЙ РИСК

5.1. Понятие существенности

Концепция существенности является необходимой как в бухгалтерском учете, так и в аудите.

Суждение аудитора о существенности информации влияет на планирование аудиторской проверки и оценку результатов аудита. Правильность и достоверность финансовой отчетности рассматривается только по отношению к существенной информации.

Существенность - величина пропуска или неправильного раскрытия учетной информации, которая порождает вероятность того, что мнение квалифицированного пользователя, который полагается на эту информацию, может изменяться от такого пропуска или неправильного отражения данных, которым он придает большое значение.

Основные понятия, связанные с существенностью, регламентируются МСА 320 «Существенность в аудите», так и в НСА №9 «Существенность и аудиторский риск».

В ходе проведения проверок аудиторские организации не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях. Аудиторская организация в процессе проведения аудита обязана оценивать существенность информации и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

В национальном стандарте аудита определено: существенными в аудите признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Под достоверностью финансовой отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей финансовой отчетности, при которой

квалифицированный пользователь этой отчетности оказывается в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные решения. Существенность информации - это ее свойство, которое делает ее способной влиять на решение разумного пользователя такой информации.

Существенность зависит от размера статьи или ошибки, оцениваемых в конкретных условиях. Таким образом существенность определяет пороговое значение или точку отсчета и является основной качественной характеристикой, которой должна обладать информация, для того, чтобы быть полезной.

Под уровнем существенности понимается предельное значение искажения финансовой отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь этой отчетности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные решения.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются:

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

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

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое

возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Оценка существенности определяется в основном на этапе планирования и при оценке результатов аудиторских процедур. Полученное при завершении этапа планирования значение существенности должно быть зафиксировано в общем плане аудита, при появлении новых обстоятельств, которые станут известны аудитору по ходу проверки и уровень существенности может быть скорректирован. Причины изменения, расчеты, аргументация должны быть зафиксированы в рабочих документах и утверждены руководителем проверки.

Применение критерия существенности осуществляется в 5 этапов:

- Предварительное суждение о существенности.
- Использование предварительного суждения о существенности к сегментам.
- Оценка общей ошибки в сегменте.
- Оценка суммарной ошибки всех сегментов.
- Сравнение суммарной ошибки с предварительным суждением о существенности.

Существенность определяет уровень граничной суммарной ошибки и обусловливает размеры выборки.

Зависимость между уровнем существенности и размером статистической выборки определяется формулой:

$$\textbf{Количество элементов в выборке} = \frac{\textbf{Количество элементов проверяемой совокупности} \times \textbf{Фактор надежности}}{\textbf{Существенность}}.$$

Между существенностью и аудиторским риском существует обратная зависимость: чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между существенностью и аудиторским риском принимается во внимание аудитором при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур.

Например, если по завершении планирования конкрет-

ных 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.

Несущественные искажения сведений в отдельных сегментах могут суммарно дать значительное искажение. Для избежания подобной проблемы используется понятие «допустимая ошибка». Аудиторам устанавливается допустимая ошибка в границах 50-75% от планируемой существенности.

Для расчета уровня существенности аудитор должен выбрать базовый показатель и % от него, который будет соответствовать величине максимально допустимой ошибки.

Базовые показатели – это наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности (итоговые значения счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности). При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и предшествующих лет.

Допускается как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности для счетов, статей баланса, показателей отчетности.

Аудиторские фирмы должны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально, утверждены решением исполнительного органа аудиторской фирмы, иметь открытый характер (аудиторская фирма должна знакомить с ним заинтересованных лиц по их требованию).

5.2. Подходы к применению существенности на практике, основные этапы

Правильное определение уровня существенности - это одна из основных проблем аудиторской деятельности, с которой постоянно сталкиваются даже опытные аудиторы. Единых (универсальных) подходов для каждой аудиторской фирмы не существует.

Крупнейшие аудиторские фирмы разработали собственные руководства для внутреннего пользования, согласно которым существенными являются суммы ошибок, превышающие следующие проценты от показателей (табл. 5).

Таблица 5

Примерные критерии существенности

Показатели	% от показателя
Для показателей отчета о прибылях и убытках: товарооборот, валовая прибыль, прибыль до налогообложения	0,5—1 1—2 5
Для статей баланса: собственный капитал, общая стоимость используемых активов	5 1—2

Многие аудиторы считают, что самым объективным измерителем существенности является прибыль до налогообложения.

Ниже представлен один из подходов к определению уровня существенности.

Схема-последовательность применения критериев существенности (упрощенная). Рассмотрим основные этапы существенности в аудите.

При планировании аудита

Шаг 1. Предварительное суждение о существенности.

В ходе проведения проверки и оценки ее результатов

Шаг 2. Оценка общей погрешности в сегменте.

Шаг 3. Оценка суммарной погрешности по всем сегментам (статьям баланса).

Шаг 4. Сравнение суммарной оценки с предварительным суждением о существенности.

При установлении и применении критериев существенности руководствуются следующими принципами:

- существенность - величина относительная, а не абсолютная.

Действительно, сумма нарушений 100000 сум существенна для небольшой фирмы, в то же время несущественна для крупной нефтяной компании. Поэтому целесообразно уровень существенности устанавливать в процентном отношении к какой-либо базе;

- для определения относительного показателя уровня существенности необходимо правильно выбрать соответствующую базу сравнения.

Наиболее важной базой определения уровня существенности обычно служит финансовый результат деятельности (прибыль до налогообложения): он является показательным элементом информации для пользователей, так как финансовый результат деятельности складывается под воздействием управленческих решений за отчетный период и зависит от эффективности таких решений.

Иногда в качестве базы принимают показатели не только формы № 2 «Отчета о финансовых результатах», но и формы № 1 «Бухгалтерского баланса» (например, размер текущих активов, краткосрочных обязательств и общей стоимости имущества). В этом случае можно исчислить средневзвешенное значение показателя уровня существенности;

- чем выше уровень существенности, тем больше затраты на проведение аудиторской проверки.

Как отмечалось выше, аудит всегда является выборочным. После проведения аудита дается лишь оценка возможных последствий выявленных нарушений.

Вернемся к примеру. Пусть при проверке обоснованности отнесения затрат на себестоимость продукции объем генеральной совокупности составляет 12 000 000 сум, объем выборки - 250 000 сум, объем выявленных нарушений - 15000 сум.

Находим возможные последствия выявленных нарушений: 15000:250000 х 12000000 = 720000 сум, что составляет 6 %. Еще раз подчеркнем, это оценочное, т.е. вероятностное суждение. Лишь с определенной долей вероятности можно допустить, что объем нарушений при проверке всей генеральной совокупности составит 720000 сум. Чаще в статистике оценивается какой-либо интервал, например, с вероятностью 95% можно утверждать, что объем нарушений при проверке всей генеральной совокупности составил бы интервал значений 720 000; 170 000 сум, или [550 000; 890 000 сум].

Таким образом, если установить небольшой уровень существенности, например, 10 %, то, вероятнее всего (на 95%), в результате проверки мы за это значение не выйдем: 12 000 000 х 10 % =1 200 000; 890 000 сум (крайнее значение) < 1200000 сум.

Если установить более высокий уровень существенности, например, 7 %, то получим: 12 000 000 х 7 % = 840 000 сум, т.е. с вероятностью 95% уже не сможем утверждать, что за это значение мы не выйдем: 890 000 > 840 000. Следовательно, для того чтобы вынести положительное или отрицательное суждение о достоверности проверяемой отчетности, аудитору необходимо увеличить размер выборки, чтобы уменьшить интервал разброса значений.

На определение уровня существенности оказывают влияние качественные факторы, например, политический риск, общая нестабильность в регионе, ожидание падения цен на нефть и т.д.

Суммарная общая погрешность в финансовой отчетности, превышающая 10%, считается существенной. Суммарная погрешность ниже 5% при отсутствии качественных факторов рассматривается как несущественная. При оценке существенности в диапазоне 5-10% требуется высочайший профессионализм (для оценки общей суммы валюты баланса аналогичные показатели равны 3 и 6%).

Вывод. Если объем выявленных нарушений не превысит значения 550 750 сум, то аудитор может высказать безусловно – положительное мнение о достоверности финансо-

вой отчетности. Если нарушения в суммарном выражении превысят значение 1110500 сум, то финансовая отчетность в существенных аспектах не может считаться достоверной. В случае если объем выявленных нарушений в оценочном выражении окажется в интервале 550750 - 1110500 тыс. сум, то аудитору следует: пересмотреть предварительное суждение об уровне существенности (например, уменьшить верхнее значение с 5 до 7% или увеличить нижнее значение с 10 до 8%) или увеличить объем выборки (например, с 20 до 40%), с тем чтобы уточнить значение объема выявленных нарушений в оценочном выражении и сделать свой вывод с большей степенью достоверности, или оценить влияние качественных факторов.

Применение принципов существенности при анализе результатов аудита

В случае если в результате проведения аудита обнаружены существенные ошибки, т.е. их размер в сумме превышает допустимый уровень существенности (как в количественном, так и в качественном выражении), аудитор доводит это до сведения клиента. Последний должен внести необходимые исправления.

В противном случае аудитор не может вынести безусловно – положительное аудиторское заключение о достоверности такой отчетности.

Все обнаруженные во время аудита искажения, превысившие уровень существенности, должны быть представлены в письме – рекомендации руководству экономического субъекта в виде исправительных проводок. Оценка последствий обнаруженных искажений выражается в оценке того, насколько сильно изменится финансовая отчетность экономического субъекта при внесении в нее исправительных проводок.

5.3. Аудиторский риск

Виды и порядок определения аудиторского риска отражены как в Международном стандарте аудита МСА 400,

так и в Национальном стандарте аудита №9 «Существенность и аудиторский риск».

Риск аудитора (аудиторский риск) означает вероятность наличия в бухгалтерской отчетности экономического субъекта невыявленных существенных ошибок и (или) искажений после подтверждения ее достоверности или вероятность признания существенных искажений в ней, в то время как на самом деле такие искажения отсутствуют.

Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Аудиторский риск означает риск выражения ненадлежащего аудиторского мнения в случаях, когда в бухгалтерской отчетности содержатся существенные искажения.

Аудиторский риск — это предпринимательский риск аудитора (аудиторской фирмы), представляющий собой оценку риска неэффективности аудиторской проверки. Аудиторский риск базируется на оценке риска неэффективности системы учета клиента, риска неэффективности системы внутреннего контроля клиента, риска невыявления ошибок клиента аудиторами.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов: неотъемлемый риск; риск средств контроля; риск необнаружения. Аудитор обязан изучать эти риски в ходе работы, оценивать их и документировать результаты оценки.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках рисков либо об использовании для оценки рисков количественных показателей (процентов или долей единицы).

При проведении аудита аудитор должен принять необходимые меры для того, чтобы снизить аудиторский риск до разумного минимального уровня.

Неотъемлемый риск отражает подверженность сальдо счетов или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или

групп однотипных операций при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля.

Неотъемлемый риск характеризует степень подверженности существенным нарушениям счета бухгалтерского учета, статьи баланса, однотипной группы хозяйственных операций и отчетности в целом у проверяемого экономического субъекта.

При разработке общего плана аудита аудитору следует провести оценку неотъемлемого риска на уровне бухгалтерской отчетности. При разработке программы аудита аудитору следует соотнести проведенную оценку с существенными сальдо счетов и группами однотипных операций на уровне предпосылок или предположить, что неотъемлемый риск в отношении данной предпосылки является высоким.

Для проведения оценки неотъемлемого риска аудитор полагается на свое профессиональное суждение с тем, чтобы учесть многочисленные факторы, например:

– на уровне бухгалтерской отчетности - опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный период, например, неопытность руководства может повлиять на подготовку бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

– необычное давление на руководство, например, обстоятельства, вследствие которых руководство может склониться к искажению бухгалтерской отчетности, такие, как большое число банкротств предприятий в данной отрасли или нехватка капитала, необходимого для дальнейшей деятельности субъекта;

– характер бизнеса субъекта, например, потенциальная возможность технического устаревания его продукции и услуг, сложность структуры капитала, значимость связанных сторон, а также количество производственных площадей и их географическое распространение;

– факторы, влияющие на отрасль, к которой относится субъект, например, состояние экономики и условия конкуренции, отражением которых являются финансовые тенденции и показатели, а также изменения в области техно-

логии, потребительского спроса и учетной политики, характерные для данной отрасли;

– на уровне сальдо счета и группы однотипных операций — счета бухгалтерского учета, которые могут быть подвержены искажениям, например, статьи, требовавшие корректировки в предыдущие периоды или связанные с большой ролью субъективной оценки;

– сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов;

– роль субъективного суждения, необходимого для определения сальдо счетов;

– подверженность активов потерям или незаконному присвоению, например, наиболее привлекательные и подвижные активы, такие, как денежные средства;

– завершение необычных и сложных операций, особенно в конце или ближе к концу отчетного периода;

– операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

При оценке неотъемлемого риска аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако при этом он обязан убедиться в том, что они справедливы и для проверяемого года.

Риск средств контроля означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении сальдо (остатков) счета или группы однотипных операций и которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или групп однотипных операций, не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Риск средств контроля характеризует степень надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Надежность средств контроля и риск средств контроля являются взаимодополняющими категориями: высокой надежности соответствует низкий риск, низкой надежности — высокий риск.

Предварительная оценка риска средств контроля представляет собой процесс определения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск средств контроля всегда имеет место в силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

После того как аудитором поняты системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предпосылок по каждому существенному сальдо счета или группе однотипных операций.

По некоторым или всем предпосылкам риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта не являются действенными, а оценка действенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта не является целесообразной.

Предварительная оценка риска средств контроля в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности должна быть высокой, за исключением случаев, когда аудитор может указать соотносимые с данной предпосылкой конкретные средства внутреннего контроля, которые с определенной вероятностью будут предотвращать или обнаруживать и исправлять существенные искажения, и планирует проводить тесты средств контроля для подтверждения оценки. В рабочих документах аудита отражаются понимание и оценка риска средств контроля. Аудитору необходимо изложить полученное понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта и оценку риска средств контроля. В том случае, если оценка риска средств контроля ниже высокой, обоснование данного вывода также должно быть отражено в рабочих документах.

Существуют различные методы документирования информации, имеющей отношение к системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Выбор конкретного метода является предметом аудиторского суждения. Обыч-

ные методы, применяемые по отдельности или в сочетании друг с другом, включают повествовательное (текстовое) описание, вопросники, контрольные перечни и блок-схемы. Размер и сложность структуры субъекта, а также характер его систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля оказывают влияние на форму и объем документации. Как правило, чем сложнее система бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта и чем объемнее аудиторские процедуры, тем больше будет объем документации аудитора.

Тесты средств контроля выполняются с целью получения аудиторских доказательств относительно эффективности структуры систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, т.е. того, насколько хорошо они организованы с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений, а также работоспособности средств внутреннего контроля в течение рассматриваемого периода.

Некоторые процедуры, выполняемые с целью получения понимания систем учета и внутреннего контроля, могут не планироваться специально как тесты средств контроля, но могут предоставлять аудиторские доказательства относительно эффективности структуры и применения на практике средств внутреннего контроля. Тем самым такие процедуры могут служить в качестве тестов средств контроля. Например, при получении понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части денежных средств аудитор может получить доказательства относительно эффективности процесса банковской сверки посредством запросов и наблюдения.

Если аудитор приходит к выводу о том, что процедуры, выполняемые с целью понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, предоставляют аудиторские доказательства, то он может использовать данные аудиторские доказательства при условии их достаточности для подтверждения оценки риска средств контроля для уровня ниже высокого.

Тесты средств контроля включают:

- проверку документов, подтверждающих операции и другие события, чтобы получить аудиторские доказательства относительно надлежащего применения средств внутреннего контроля на практике, например, наличие разрешения на проведение операции;
- направление запросов и наблюдение за применением средств внутреннего контроля, которые не оставляют документальных свидетельств для аудита, например, определение действительного исполнителя какой-либо функции, а не того, кому положено ее выполнять;
- повторное применение средств внутреннего контроля, например, сверка банковских счетов, с тем чтобы удостовериться, что данные действия были правильно выполнены субъектом.

Аудитору необходимо получить аудиторское доказательство посредством проведения тестов средств контроля для подтверждения любой оценки риска средств контроля, которая является ниже высокой. Чем ниже оценка риска средств контроля, тем больше подтверждений аудитору необходимо получить относительно надлежащей структуры и эффективного функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

В процессе получения аудиторских доказательств относительно эффективного применения средств внутреннего контроля аудитор принимает во внимание способ их применения, последовательность их применения в течение периода, а также то, кем они применялись. Тем не менее понятие действенного применения признает возможность появления отклонений. Отклонения от предписанных средств контроля могут быть вызваны такими факторами, как изменения в составе ключевых сотрудников, значительные сезонные колебания в объеме операций и человеческий фактор. В случае обнаружения отклонений аудитор делает специальные запросы в отношении данных аспектов, в частности, в отношении периодичности изменений в составе сотрудников, выполняющих ключевые функции внутреннего контроля. После этого аудитору необходимо убедиться в том, что тесты средств контроля надлежащим

образом охватывают период, в течение которого произошли изменения или колебания.

В среде компьютерных информационных систем цели тестов средств контроля остаются теми же, что и в обычной среде, где все выполняется вручную; однако некоторые аудиторские процедуры могут быть изменены. Аудитор может посчитать необходимым или предпочесть использование методов аудита с помощью компьютеров. Использование подобных методов, например, инструментов по исследованию электронных файлов, может быть уместным в том случае, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не предоставляют видимого доказательства, документально подтверждающего применение средств внутреннего контроля, которые запрограммированы в компьютерной системе бухгалтерского учета.

Основываясь на результатах тестов средств контроля, аудитор должен определить, были ли разработаны или применялись ли средства внутреннего контроля так, как предполагалось при предварительной оценке риска средств контроля. В результате оценки отклонений аудитор может сделать вывод о том, что первоначальная оценка уровня риска средств контроля нуждается в пересмотре. В таких случаях аудитору следует изменить характер, временные рамки и объем запланированных процедур проверки по существу. Аудитору необходимо проанализировать, применялись ли средства внутреннего контроля в течение всего периода. Если в разное время в течение периода применялись средства контроля, значительным образом отличавшиеся друг от друга, аудитору следует рассмотреть каждое из них в отдельности. Прекращение применения средств контроля в определенный момент периода требует отдельного анализа характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, необходимых в отношении операций и других событий данного периода.

Аудитор может принять решение о проведении некоторых тестов средств контроля во время промежуточного посещения субъекта до окончания отчетного периода. Однако аудитор не может полагаться на результаты таких тес-

тов, не учитывая необходимость получить дополнительные доказательства в отношении оставшейся части отчетного периода, по которой не были проведены тесты средств контроля. Во внимание принимаются следующие факторы:

- результаты промежуточных тестов;
- длительность оставшегося периода;
- наличие каких-либо изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение оставшегося периода;
- характер и величина операций и других событий, а также соответствующих сальдо счетов;
- контрольная среда, особенно средства контроля, применяемые сотрудником в порядке текущего контроля;
- процедуры проверки по существу, которые аудитор планирует провести.

До того как закончить аудиторскую проверку, основываясь на результатах процедур проверки по существу и других полученных аудиторских доказательствах, аудитор должен проанализировать, была ли подтверждена оценка риска средств контроля.

В ответ на ситуации, связанные с неотъемлемым риском, руководство часто разрабатывает системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, направленные на предотвращение или обнаружение и исправление искажений, поэтому в большинстве случаев неотъемлемый риск и риск средств контроля тесно взаимосвязаны. Если аудитор пытается оценить неотъемлемый риск и риск средств контроля по отдельности, возникает вероятность ненадлежащей оценки риска. В таких ситуациях аудиторский риск можно более надежно определить путем комбинированной оценки. Аудитор обязан принимать эти факторы во внимание, анализировать отрицательные результаты тестирования средств контроля и планировать с учетом этого свои аудиторские процедуры.

Аудитор тестирует средства контроля во всех случаях, кроме тех, когда он оценивает риск средств контроля как высокий. Чем в большей степени аудитор собирается опираться при подготовке своего мнения на определенные

средства контроля, тем тщательнее он должен проверять их надежность и эффективность.

При оценке риска средства контроля аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако он обязан убедиться в том, что они справедливы и для проверяемого года.

Результаты оценки риска средств контроля аудитор должен отразить в общем плане аудита, а уточняющие оценки (если таковые имеются) — в рабочей документации по проверке.

Риск необнаружения означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение в сальдо счетов или группах операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями других сальдо счетов или группы операций.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и зависит от порядка проведения конкретной проверки, а также от квалификации аудиторов и степени их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

Аудитор обязан на основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля определить допустимый в своей работе риск необнаружения и с учетом минимизации риска необнаружения спланировать соответствующие аудиторские процедуры.

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Оценка риска средств контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска влияет на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур проверки по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня.

Но даже если аудитору придется проверить все сальдо счетов или однотипные операции данной группы, определенный риск необнаружения всегда будет присутствовать, в частности, потому, что преобладающая часть аудиторских

доказательств лишь предоставляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

Аудитор должен учитывать оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля при определении характера, временных рамок и объема процедур проверки по существу, необходимых для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. В этой связи аудитор рассматривает:

- характер процедур проверки по существу, например, проведение тестов, ориентированных на представителей независимых сторон за пределами субъекта, а не на сотрудников или документацию внутри него, или проведение в дополнение к аналитическим процедурам детальных тестов, направленных на решение какой-либо конкретной цели аудита;
- временные рамки выполнения процедур проверки по существу, например, проведение данных процедур в конце отчетного периода, а не в более ранний срок;
- объем процедур проверки по существу, например, использование большего объема выборки.

Существует обратная взаимосвязь между риском необнаружения, с одной стороны, и совокупным уровнем неотъемлемого риска и риска средств контроля, с другой стороны. Например, если неотъемлемый риск и риск средств контроля высоки, то необходимо, чтобы приемлемый риск необнаружения был низким, что позволит снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. Если же, напротив, неотъемлемый риск и риск средств контроля находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий риск необнаружения и все равно снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

В табл.6 показано, каким образом приемлемый уровень риска необнаружения может изменяться в зависимости от оценок неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Несмотря на то что тесты средств контроля и процедуры проверки по существу различаются по своим целям, результаты одних процедур могут способствовать достижению целей других. Искажения, обнаруженные в ходе про-

цедур проверки по существу, могут побудить аудитора изменить предыдущую оценку риска средств контроля.

Оцененные уровни неотъемлемого риска и риска средств контроля не могут быть настолько низкими, чтобы у аудитора не возникло необходимости в проведении каких бы то ни было процедур проверки по существу. Независимо от оцененных уровней неотъемлемого риска и риска средств контроля аудитору следует провести некоторые процедуры проверки по существу в отношении существенных сальдо счетов и группы операций.

Таблица 6

Анализ факторов уровня риска необнаружения

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

Аудиторская оценка компонентов аудиторского риска может изменяться в процессе аудита; например, в ходе процедур проверки по существу аудитор может получить информацию, значительно отличающуюся от той, на основе которой он сделал первоначальную оценку неотъемлемого риска и риска средств контроля. В таких случаях аудитору необходимо внести изменения в запланированные процедуры проверки по существу, основываясь на пересмотренных оценках неотъемлемого риска и риска средств контроля.

Чем выше оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля, тем больше аудиторских доказательств аудитору необходимо получить в ходе процедур проверки по существу. Если неотъемлемый риск и риск средств контроля

оцениваются как высокие, то аудитору необходимо определить, смогут ли процедуры проверки по существу предоставить достаточные аудиторские доказательства, чтобы снизить риск необнаружения и, следовательно, аудиторский риск до приемлемо низкого уровня. В том случае, когда аудитор устанавливает, что риск необнаружения в отношении предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности применительно к существенному сальдо счета или группе однотипных операций не может быть снижен до приемлемо низкого уровня, ему следует выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

В случае если аудитор хочет снизить риск необнаружения, он должен модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути; увеличить затраты времени на проверку; повысить объемы аудиторских выборок.

Если аудитор придет к выводу, что он не в состоянии снизить риск необнаружения до приемлемого уровня относительно имеющих существенный характер статей баланса или однотипной группы хозяйственных операций, он может использовать это как основание для подготовки аудиторского заключения по итогам проверки, отличного от безусловно - положительного.

При планировании аудита аудитор обязан учесть факторы, которые могут вызвать существенные искажения бухгалтерской отчетности. На основе того, какое значение уровня существенности принимает аудитор для проверки и каковы особенности остатков и оборотов по счетам бухгалтерского учета, он обязан решить, какие статьи учета следует изучать особенно внимательно и в каких случаях надо использовать аудиторскую выборку и (или) аналитические процедуры с тем, чтобы снизить общий аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость.

Значения неотъемлемого риска остаются постоянными и могут измениться лишь в случае обнаружения в ходе

проверки объективно существующих фактов, не учтенных в ходе подготовки общего плана проверки.

Существуют два основных метода оценки аудиторского риска:

1) оценочный (интуитивный);

2) количественный.

Оценочный (интуитивный) метод, наиболее широко применяющийся аудиторскими фирмами, заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, вероятный и маловероятный и используют эту оценку в планировании аудита.

Количественный метод предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска. Рассмотрим одну из них (более простую):

$А_р = П_р \times К_р \times Я_р$,

где

$А_р$ — аудиторский риск;

$П_р$ — неотъемлемый риск;

$К_р$ — контрольный риск (риск средств контроля);

$Я_р$ — риск необнаружения (процедурный риск).

Эта модель является основой планирования аудита, так как позволяет понять взаимосвязь отдельных составляющих аудиторского риска и оценить объем тестирования.

Предварительно установленная *величина аудиторского риска* отражает склонность аудитора к риску, его представление о той экономической среде, в которой он действует. Если, например, вероятность того, что клиент сможет возбудить судебный иск против аудитора или предпринять другие действия, которые существенно могут сказаться на его репутации, достаточно мала, то предварительно установленная величина аудиторского риска может быть большой.

Для суждения о приемлемом уровне аудиторского риска анализируют ликвидность предприятия, изменение уровня прибылей и убытков за предшествующие годы, используемые методы финансирования (если предприятие в

большой степени использует внешние источники финансирования и структура задолженности не соответствует структуре активов, то вероятность финансовых трудностей выше), природу операций клиента (предприятие может заниматься весьма рискованными видами деятельности), компетентность менеджмента.

Кроме того, величина аудиторского риска зависит от:

- степени, в которой пользователи полагаются на финансовую отчетность в процессе принятия решений;
- распределения собственности (если держателями акций является ограниченное число собственников, у них есть альтернативные пути получения информации);
- финансового положения клиента (если оно неустойчиво, то велика вероятность того, что аудитору придется доказывать качество проведенной им проверки).

Как уже говорилось, аудиторский риск является предпринимательским риском аудиторской фирмы, поэтому его величина отражает положение фирмы на рынке аудиторских услуг и степень конкурентности рынка, что также нужно учитывать.

После установления величины аудиторского риска аудитор оценивает факторы, от которых зависит чистый (конечный) риск. Прежде всего производится оценка специфики деятельности предприятия. Например, скорость устаревания товарно-материальных запасов у предприятия, производящего электронику, выше, чем у сталелитейных заводов; возможность востребования займа для небольшого предприятия меньше, чем для крупного банка, и т.д. Важным фактором является репутация руководства: аудиторы действуют достаточно рискованно, сотрудничая с нечестным менеджментом. Кроме того, аудитор должен понять мотивацию действий клиента в некоторых обстоятельствах: если величина вознаграждения менеджера установлена как процент от прибыли или решение по выпуску облигаций содержит ограничения на величину соотношения текущих активов и обязательств, то вероятность умышленных искажений соответствующей информации увеличивается.

Результаты предыдущих аудиторских проверок могут указывать на потенциальные ошибки текущего периода. Обычно при отсутствии результатов предшествующих аудиторских проверок величина чистого риска устанавливается на высоком уровне.

Вероятность искажений отчетности высока также в случае операций между связанными сторонами и в случае, если операции не характерны для компании.

Отражение некоторых статей отчетности требует оценок (по сомнительным долгам), правильность которых зависит, в свою очередь, от подготовки персонала компании, поэтому часто для данных статей устанавливается большая величина чистого риска.

В ситуациях, когда достаточно легко использовать активы компании в личных целях (денежные средства, легкореализуемые ценные бумаги), возрастает и величина чистого риска.

Величина чистого риска всегда прямо пропорциональна сумме, отраженной по данному счету, а также размеру выборки и зависит от характера элементов выборки.

Данная стадия планирования состоит из следующих этапов: при первоначальном аудите аудитор, исходя из основополагающих факторов — честности руководства и существования адекватной системы бухгалтерских записей, должен оценить возможность проведения аудита. Если аудит невозможен, аудитор отказывается от него. Если же аудитор считает, что проверка может быть проведена, то следующим этапом будет предварительная оценка величины риска неэффективности систем внутреннего контроля (СВК) в отношении каждого типа операции и определение целей СВК. Для этого первоначально оценивается отношение руководства к необходимости поддержания адекватной СВК: если руководство не придает должного значения этому вопросу, то устанавливается большая величина *контрольного риска,* если же менеджмент осознает важность существования эффективной СВК, то аудитор оценивает элементы контрольной среды и систему учета с точки зрения достижения целей СВК и процедуры кон-

троля. Но аудитор может и не проводить такую детальную оценку, так как в некоторых случаях, особенно на небольших предприятиях, аудитор устанавливает максимальное значение этой составляющей аудиторского риска по причине того, что более экономично проводить обширную проверку статей финансовой отчетности.

В любом случае оценка аудитора должна основываться на доказательствах, которые он получил на первом этапе, и величина контрольного риска может быть уменьшена по мере накопления дополнительных данных. Если аудитор считает, что действительная величина риска может быть ниже первоначальной оценки, то он принимает решение о дополнительной проверке контрольных процедур. В результате аудитор должен решить, какой уровень риска неэффективности СВК он будет использовать для дальнейшего планирования своих действий: максимально высокий, основанный на уже имеющихся данных, или более низкий, учитывая и сравнивая стоимость проверки СВК и проведения тестирования операций и деталей баланса.

Последняя ступень процесса расчета аудиторского риска — установление величины риска необнаружения (процедурного риска). После определения значения контрольного риска для каждой цели СВК и типа операций аудитор устанавливает связь между целями СВК и целями аудиторской проверки, определяя для каждого счета и каждой цели аудиторской проверки свою величину процедурного риска.

В отличие от аудиторского чистый риск и контрольный риск устанавливаются для каждой статьи в отдельности, так как факторы, их определяющие, варьируют от счета к счету; в связи с этим величина процедурного риска, а следовательно, и объем необходимых данных для составления мнения о правильности статей также различны.

Риск сопровождает любую деятельность. Для хозяйствующего предприятия риск — это изменение конъюнктуры рынка (например, вкусов потребителей), нарушения со стороны контрагентов, действия внешних сил (например, выступления профсоюзов с требованием повысить зара-

ботную плату). Аудиторский риск заключается в формировании неправильного мнения относительно финансовой отчетности компании.

Аудитор стремится, чтобы риск неправильного мнения был незначителен, или, другими словами, к высокой степени уверенности, что финансовые отчеты свободны от существенных ошибок.

Нет практического способа свести аудиторский риск к нулю. Решение о приемлемости степени риска принимает аудитор на основе ожиданий пользователя. Мнение, выраженное при аудиторской проверке, означает для пользователя, что профессиональные стандарты были выдержаны, значительные данные накоплены и оценены для подтверждения этого мнения. Аудитор должен спланировать аудит таким образом, чтобы риск неправильного суждения был минимальным (способы детализации риска приведены в табл.7).

Таблица 7

Способы детализации риска

Показатель	Определение
Аудиторский, или общий, риск	Опасность, что аудитор сделает неправильный вывод из выполненных им аудиторских процедур, т.е. по неверно составленной финансовой отчетности будет представлено аудиторское заключение без оговорок, и наоборот
Неотъемлемый риск	Опасность, что учет и отчетность подвержены существенным погрешностям при допущении, что внутрихозяйственный контроль отсутствует
Риск контроля	Опасность, что внутренний контроль не предотвратит или не выявит существенных ошибок
Риск необнаружения	Опасность, что процедуры проверки, выполняемые аудитором, и проводимый им анализ финансовой отчетности не выявят существенных ошибок
а) риск анализа	Опасность, что процедуры анализа не выявят существенных ошибок (составляющая риска необнаружения)

б) риск при проверках по существу	Опасность, что существенные ошибки не будут выявлены в процессе выполнения процедур проверки (составляющая риска необнаружения)
в) риск выборочного исследования	Опасность, что выборка операций для проведения проверки не отразит существенных ошибок (составляющая риска необнаружения)

Термин «общий (аудиторский) риск» используется для описания риска в случае, если аудитор вынесет неверное суждение (которое заключается или в том, что финансовые отчеты в целом составлены правильно, когда это противоречит действительности, или, наоборот, в том, что финансовые отчеты составлены неправильно, когда они верны). Практика свидетельствует о том, что аудиторы особенно подвержены риску вынесения «чистого» суждения по значительно отступающим от истины финансовым отчетам. Составление условного или отрицательного заключения по правильно составленным финансовым отчетам считается маловероятным, поскольку тревога клиента о неблагоприятных последствиях такого мнения обычно приводит к длительному изучению им данных, ситуации и своевременному выявлению ошибки еще до вынесения аудитором своего суждения. Тем не менее оба аспекта общего аудиторского риска существенно затрагивают интересы аудиторов.

Общий аудиторский риск — это комбинация различных видов риска по каждому суждению, относящемуся к каждому счету или группе счетов. Рассмотрение общего аудиторского риска в связи с финансовыми отчетами в целом обычно не практикуется. Чаще используется рассмотрение риска для конкретных суждений, связанных с конкретными бухгалтерскими счетами, группами счетов или имеющими к ним отношение классами операций, поскольку они, вероятно, будут иметь различные модели риска и аудиторские процедуры, применяемые к ним, будут иметь различный уровень материальности.

Первоочередной задачей в организации аудиторской проверки является ограничение аудиторского риска в отдельных счетах или операциях таким образом, чтобы при завершении аудита суммарный аудиторский риск был сведен до достаточно низкого уровня или, наоборот, чтобы уровень уверенности аудитора в своих выводах был достаточно высок, чтобы позволить ему выразить мнение относительно финансовой отчетности в целом. Вторичная задача — достижение желаемой уверенности наиболее эффективным путем.

Аудиторский риск на уровне счета или класса операций имеет два главных составных элемента: 1) риск (состоящий из внутреннего риска и контрольного риска) содержания в финансовых отчетах (по отдельности или в совокупности) неточных или неправильных сведений (как результат ошибок или злоупотреблений), являющихся существенно важными, и 2) риск необнаружения значительных неточностей в процессе детальных аудиторских проверок или аналитических процедур.

Неотъемлемый и контрольный риски отличаются от риска необнаружения тем, что аудитор может только оценить их, но не контролировать; оценка аудитором внутреннего и контрольного рисков способствует их лучшему пониманию, но не уменьшает и не изменяет их. Риск необнаружения аудитор может контролировать, изменяя характер, время и масштабы отдельных проверок на существенность.

Для практического применения были разработаны четыре определения риска необнаружения:

- минимальный риск — в случае, когда СВК клиента предварительно была оценена аудиторской фирмой как эффективная и аудитор полагается на нее, делая акцент на проверке контроля, а не на детальных процедурах;
- низкий риск — в случае, когда СВК клиента была оценена аудиторской фирмой как эффективная, но аудитор не полагается полностью на нее, планируя детальные процедуры, достаточные для обнаружения возможных значительных ошибок;

– средний риск — в случае, когда СВК клиента была оценена аудитором как неэффективная и аудитор планирует детальные процедуры;

– высокий риск — в случае отсутствия СВК клиента планируется практически сплошная проверка.

Среди множества методов аудиторской проверки, о которых будет рассказано позже, три метода непосредственно связаны с применением категория риска необнаружения: аналитические процедуры, проверки элементов для 100-процентного изучения (каждый из элементов обычно составляет значительную часть общего баланса статьи или группы счетов), проверки статистических выборок.

Для снижения аудиторского риска следует руководствоваться правилом: чем больше аудитор проверяет элементов, предназначенных для полного изучения, и чем более убедительным является анализ, тем меньшим будет объем выборки.

Аудитору необходимо обеспечить одинаковый уровень уверенности для того, чтобы в отношении бухгалтерской отчетности как крупных, так и малых экономических субъектов он смог выразить безоговорочно положительное мнение. Однако многие средства внутреннего контроля, которые могли бы быть применены в отношении крупных субъектов, нецелесообразно применять в малом бизнесе. Например, в малых экономических субъектах процедуры бухгалтерского учета могут выполняться малым числом лиц, которые могут выполнять обязанности, связанные как с обработкой, так и хранением документации; таким образом, разделение обязанностей может отсутствовать или быть весьма ограниченным. В некоторых случаях недостаточное разделение обязанностей может компенсироваться системой жесткого управленческого контроля — когда средства контроля со стороны владельца (который одновременно является и руководителем) обусловлены личным знанием деятельности субъекта и непосредственным участием в операциях. В тех случаях, когда возможность разделения обязанностей ограничена и отсутствуют аудиторские доказательства в отношении средств контроля, ауди-

торские доказательства, подтверждающие мнение аудитора о бухгалтерской отчетности, могут быть получены только путем проведения процедур проверки по существу.

В результате полученного понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также тестов средств контроля аудитор может понять, какие недостатки существуют в этих системах. Аудитор в разумные сроки должен уведомить руководство соответствующего уровня о выявленных им существенных недостатках структуры или функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Обычно руководство информируют о существенных недостатках в письменном виде. Однако если аудитор считает, что информирование в устной форме является более целесообразным, такое сообщение информации следует отразить в рабочих документах аудитора. В сообщении важно отметить, что представлены только те недостатки, которые стали известны аудитору в ходе аудиторской проверки, а также что проверка не предназначена для определения полной эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля управленческим целям.

Таблица 8

Факторы процедур проверки по существу и их влияние на объем выборки

Фактор	Влияние на объем выборки
Увеличение аудиторской оценки неотъемлемого риска	Увеличение
Увеличение аудиторской оценки риска средств внутреннего контроля	Увеличение
Большее использование других аудиторских процедур проверки по существу, направленных на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности	Уменьшение

Увеличение необходимой степени доверия аудитора (или, напротив, уменьшение риска того, что аудитор сочтет, будто существенная ошибка отсутствует, в то время как она в действительности имеет место)	Увеличение
Увеличение значения общей ошибки, которую аудитор готов признать допустимой (допустимая ошибка)	Уменьшение
Увеличение значения ошибки, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности (ожидаемая ошибка)	Увеличение
Стратификация генеральной совокупности там, где это уместно	Уменьшение
Увеличение числа элементов генеральной совокупности	Пренебрежимо малое влияние

Оценка аудитором неотъемлемого риска

Чем выше аудитор оценивает неотъемлемый риск, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Более высокий неотъемлемый риск предполагает, что для снижения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня необходим менее высокий уровень риска необнаружения, а меньший риск необнаружения может быть обеспечен путем увеличения объема отобранной совокупности.

Оценка аудитором риска средств внутреннего контроля

Чем выше оценка аудитором риска средств внутреннего контроля, тем больше должен быть объем отобранной совокупности. Например, оценка риска средств внутреннего контроля как высокого свидетельствует о том, что аудитор не может в значительной степени полагаться на эффективное действие средств внутреннего контроля применительно к конкретной предпосылке подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Следовательно, в целях уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня аудитору необходимо обеспечить низкий уровень риска необнаружения, и он будет в большей мере полагаться на аудиторские процедуры проверки по существу. Чем в боль-

шей мере аудитор полагается на аудиторские процедуры проверки по существу (т.е. чем ниже риск необнаружения), тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Использование других аудиторских процедур проверки по существу, направлены на подтверждение одной и той же предпосылки подготовки финансовой отчетности. Чем в большей мере аудитор полагается на другие процедуры проверки по существу (детальные тесты хозяйственных операций и сальдо счетов бухгалтерского учета либо аналитические процедуры) в целях снижения до приемлемо низкого уровня риска необнаружения искажений применительно к конкретному сальдо бухгалтерского счета или конкретной группы однотипных операций, тем меньшей уверенности аудитор будет требовать от выборочной проверки и, следовательно, тем меньшим может быть объем отобранной совокупности.

Необходимая степень доверия аудитора

Чем в большей степени аудитор должен быть уверен в том, что результаты проверки элементов отобранной совокупности являются на самом деле показательными с точки зрения фактического значения ошибки, допущенной в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Совокупная величина ошибок, которую аудитор готов признать допустимой

Чем ниже совокупная ошибка, которую готов принять аудитор, тем больше должен быть объем отобранной совокупности.

Величина ошибок, которые аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности

Чем больше ошибка, которую аудитор предполагает выявить в генеральной совокупности, тем больше должен быть объем отобранной совокупности для того, чтобы дать разумную оценку действительного уровня ошибок в генеральной совокупности.

Факторы, имеющие значение с точки зрения анализа аудитором ожидаемой ошибки, — это степень субъективности стоимостной оценки элементов, результаты тестов

средств внутреннего контроля, результаты аудиторских процедур, проведенных в предыдущие периоды, результаты других процедур проверки по существу.

Вопросы для самопроверки

1. Какая информация может являться существенной?
2. Привести примеры качественного и количественного подходов к нахождению уровня существенности.
3. Что такое аудиторский риск?
4. Какое влияние оказывает найденный уровень существенности на величину аудиторского риска?
5. Какова последовательность применения существенности на практике?
6. Каким образом затраты на проведение аудиторской проверки зависят от субъективной величины уровня существенности, установленного аудитором?

Глава 6. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

6.1. Определение стратегии аудиторской проверки

Аудиторская проверка, как правило, всегда ограничена определенным сроком (в среднем — две недели); из-за этих ограничений на крупном и даже среднем по мощности предприятии провести сплошную аудиторскую проверку не всегда удается. Поэтому аудитору следует определить стратегию проверки с учетом индивидуальных особенностей каждого экономического субъекта, которая предусматривает:

- рассмотрение собранной информации о деятельности клиента;
- предварительную оценку риска и эффективности внутреннего контроля;
- определение глубины, сущности и продолжительности проверок отдельных групп операций.

Стратегия аудиторской проверки основана на выборе наиболее рациональных путей достижения целей этой проверки и зависит от опыта и квалификации аудитора, длительности сотрудничества аудиторской фирмы и клиента, т.е. от степени знания особенностей клиента, характера задач, решаемых в аудите, и других факторов.

Стратегия аудиторской проверки должна иметь вид плана, составляемого аудитором в письменной форме, цель которого:

- предварительно определить объем и тип необходимых тестов;
- оценить издержки по их проведению;
- достичь взаимопонимания с клиентом по всем основным вопросам до начала проверки;
- иметь доказательства обоснованности выполнения аудита и его качества у данного клиента.

Планированию предшествуют следующие этапы:

– предплановая подготовка;

– получение информации о бизнесе клиента (специфике деятельности, структуре и связях, политике, юридических обстоятельствах и др.);

– оценка существенности;

– оценка аудиторского риска;

– изучение системы внутреннего контроля и оценка риска ее неэффективности.

Многие аудиторские фирмы разрабатывают свои внутренние стандарты плана проверки, приспособленные к отраслевой специфике клиентов.

Обычно планирование включает в себя: разработку графиков проведения аудита; определение сроков и доходов и обсуждение их с клиентом; проведение инструктажа членов команды аудиторов; организацию взаимодействия с подразделениями внутри фирмы; обсуждение стратегии аудита с клиентом.

6.2. Планирование аудита

Порядок планирования аудита определяется как Международным стандартом аудита МСА 300, так и НСА N 3 «Планирование аудита».

Цели и содержание планирования аудита

Планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, включает в себя разработку аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также разработку аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

Аудиторская организация обязана планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

Планирование аудита предполагает разработку общей

стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Аудиторская организация должна согласовать с руководством экономического объекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита.

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.

Общий план аудита

Проверяемая организация	Акционерное общество «Малика»
Количество чел/часов	749
Руководитель проверки	Пулатов Н.А.
Период проведения аудита по плану	10.03.10 ~ 25.03.10
Планируемый уровень существенности	21.800
Планируемый аудиторский риск	0.0166

Состав аудиторской группы:

1 _____

Планируемые виды работ	Срок выполнения	Исполнители
Этап предварительного планирования		
Встреча с руководством клиента		
Выяснение целей клиента		
Предоставление предложений по оказанию услуг		
Составление и направление письма о проведении аудита		
Составление и подписание договора		

Составление и направление запроса о предоставлении клиентом необходимой информации		
Получение от клиента необходимой письменной и устной информации		
Получение информации о КОД		
Этап планирования аудита		
Проверка форм бухгалтерской отчетности		
Анализ деятельности клиента		
Определение аудиторского риска		
Расчет существенности		
Составление программы аудита		
Назначение руководителя группы проверки и определение ее состава		
Этап сбора и документирования доказательств аудита		
Проведение аудиторских процедур по существу		
Проведение аналитических процедур		
Этап завершения аудита		
Проведение заключительных процедур		
Подготовка аудиторского заключения		
Внутренний контроль качества аудита		
Переговоры с руководством клиента о результатах проведенного аудита		

Руководитель аудиторской организации _____

Руководитель аудиторской проверки _____

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.

Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую отчетность.

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских

процедур с работой персонала аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

Аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию о: внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности; внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями.

Кроме того, аудитор должен ознакомиться с:

– организационно-управленческой структурой экономического субъекта;

– видами производственной деятельности и номенклатурой выпускаемой продукции;

– структурой капитала и курсом акций (в случае, если акции экономического субъекта подлежат котировке);

– технологическими особенностями производства продукции; уровнем рентабельности;

– основными покупателями и поставщиками экономического субъекта;

– порядком распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;

– существованием дочерних и зависимых организаций;

– организованной экономическим субъектом системой внутреннего контроля;

– принципами формирования оплаты труда персонала.

Источниками информации об организации деятельности субъекта для аудитора могут быть устав экономического субъекта; документы о регистрации экономического субъекта; протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта; документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее; бухгалтерская отчетность; ста-

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

Аудиторская организация должна оценить возможность проведения аудита. В случае если аудиторская организация считает возможным проведение аудита, она переходит к формированию штата для проведения аудита и заключает договор с экономическим субъектом.

При планировании состава аудиторской группы аудиторская организация должна учитывать бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита (подготовительного, основного и заключительного); предполагаемые сроки работы группы; количественный состав группы; должностной уровень членов группы; преемственность персонала группы; квалификационный уровень членов группы.

В процессе предварительного ознакомления с клиентом аудитору необходимо оценить финансовую стабильность клиента; положение клиента в экономической среде; отношения с предыдущей аудиторской фирмой, если они имели место.

Новому аудитору целесообразно связаться со своим предшественником, от которого он может получить информацию о намерениях руководства, спорных вопросах по поводу применения принципов учета, аудиторских процедур или оплаты. Но предварительно аудитор должен согласовать возможность такого контакта с клиентом.

В случае если между бывшим аудитором или клиентом были судебные разбирательства или спорные вопросы, но-

вый аудитор должен быть уведомлен о том, что ему может быть не предоставлена какая-либо информация. Аудитору необходимо тщательно оценить ситуацию, если клиент не дал разрешения на получение информации от предыдущего аудитора или предыдущий аудитор отказался дать информацию.

Кроме того, аудитор может воспользоваться информацией, предоставляемой юристами, другими аудиторскими фирмами, предпринимателями.

Оценку возможного продолжения сотрудничества проводят и фирмы, не первый год сотрудничающие с клиентом. Спорные вопросы могут привести к прекращению сотрудничества.

При оценке причин приглашения аудитора последний должен определить наиболее вероятных пользователей финансовой отчетности. Если отчетность используется достаточно интенсивно или предприятие будет продано (реорганизовано) в ближайшем будущем, аудитор должен собрать больший объем материала с подтверждением достоверности отчетности.

Общая информация о предприятии необходима для того, чтобы в дальнейшем сделать обоснованное заключение о достоверности отчетности. В частности, необходимо выяснить специфику деятельности и отраслевые особенности предприятия, понять его организационное устройство, определить производственные, финансовые и другие связи, познакомиться с юридическими обязательствами, получить информацию из различных источников.

Обсуждения с работниками управления, встречи с высшим руководством и исполнительным персоналом, беседы с менеджерами и персоналом, не имеющим отношения к ведению учета, способствуют получению информации «из первых рук».

Посещение и осмотр основных участков, производственных единиц, складов позволяют воочию убедиться в наличии и сохранности активов, сформировать представление об условиях производства.

Важно использовать внешние и внутренние отчеты и

публикации. Внешние отчеты — это деловая печать и газеты, аналитические отчеты по отрасли, сравнения с основными конкурентами и среднеотраслевыми показателями, государственное и налоговое законодательство и регулирование, официальные заявления; внутренние отчеты — это финансовые отчеты, ежемесячная финансовая информация, протоколы заседаний совета директоров, правления, дирекции, акционеров, отчеты управляющих, в том числе бюджеты, прогнозы, проекты, внутренние отчеты аудиторов, консультантов, инструкции по процедурам, политике внутри фирмы.

Следует ознакомиться с историей развития предприятия, видами деятельности и учетной политикой, существовавшей в предшествующие годы, изучить специальную литературу, встретиться с аудиторами клиента.

Очень важно получить информацию о политике предприятия в различных областях; степени ответственности и правах руководителей разных уровней; круг их лиц, имеющих право менять политику предприятия.

Один из наиболее важных вопросов, который нужно выяснить на этом этапе работы, — определение связанных и ассоциированных с предприятием сторон (связанными сторонами являются дочерние предприятия и любые другие стороны, которые могут влиять на управление и оперативную политику друг друга). Информация о них должна быть раскрыта, если она является материальной: должны быть описаны природа и объем операций между сторонами (операции купли-продажи между филиалом и головным предприятием, обмен оборудованием между дочерними предприятиями и филиалами, займы и финансовая помощь, операции с важнейшими покупателями и поставщиками и др.), а также взаимозадолженность между ними.

На основе полученной информации аудитор должен решить, необходимо ли привлечение для консультаций по отдельным вопросам специалистов и экспертов (юристов, специалистов по налогам, технологии и т.д.).

Обзор деятельности предприятия должен включать в себя:

– глубокое понимание предпринимательской деятельности клиента, мотивы поведения старшего управленческого персонала для оценки риска представления ложной информации;

– предварительные аналитические обзоры для оценки текущего финансового состояния предприятия, чтобы выделить необычные и неожиданные сальдо;

– понимание особенностей учетной политики;

– оценку уровня и существенности.

Программа проведения работ

Раздел аудита: *Основные средства*

Проверяемая организация	Акционерное общество «Малика»
Срок проведения аудита раздела	18.02.2010-05.02.2010
Количество чел/часов	130
Ответственный исполнитель	Салихов П.М., Кулиев О.Л.
Планируемый аудиторский риск	0.0166
Планируемый уровень существенности	87'900

Перечень аудиторских процедур	Срок проведения	Исполнитель	Отметка о выполнении
Запрос документов	18.01.2010	Салихов П.	
Тесты СВК и СБУ			
Тестирование системы внутреннего контроля	18.01.2010	Салихов П.	
Тестирование системы бухгалтерского учета	18.01.2010	Салихов П.	
Учетная политика			
Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета	19.01.2010	Кулиев О.	
Анализ учетной политики в целях налогообложения	19.01.2010	Кулиев О.	
Проверка формирования бухгалтерской отчетности			
Анализ рабочего плана счетов	20.01.2010	Кулиев О.	

Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса	20.01.2010	Кулиев О.	
Аудиторская выборка			
Расчет объема выборки	21.01.2010	Салихов П.	
Построение выборочной совокупности (оборот)	21.01.2010	Салихов П.	
Построение выборочной совокупности (сальдо)	21.01.2010	Салихов П.	
Процедуры по существу			
Существование, права, полнота			
Инвентаризация	25.01.2010	Салихов П.	
Проверка договоров	26.01.2010	Салихов П.	
Проверка правильности документального оформления поступления, учета и выбытия ОС	26.01.2010	Салихов П.	
Существование, стоимостная оценка			
Проверка соответствия ОС критериям активов	28.01.2010	Салихов П.	
Проверка соответствия оценки и отражения в учете поступления ОС учетной политике и законодательству	30.01.2010	Салихов П.	
Проверка правильности учета и начисления амортизации ОС и соответствия учетной политике	02.02.2010	Салихов П.	
Проверка правильности учета и оформления затрат на ремонт ОС	0.02.2010	Кулиев О.	
Переоценка основных средств и отражение в учете ее результатов	03.02.2010	Кулиев О.	
Возникновение, точность, стоимостная оценка			
Проверка соответствия совершенных операций проверяемому периоду	03.02.2010	Салихов П.	
Проверка соответствия стоимости приобретаемых и выбываемых ОС данным учета	04.02.2010	Салихов П.	
Представление и раскрытие			
Проверка раскрытия в отчетно-	04.02.2010	Салихов П.	

сти всей существенной информации			
Итоги по разделу			
Предварительный перечень ошибок и замечаний	04.02.2010	Салихов П.	
Сводка методических (систематических) нарушений	05.02.2010	Салихов П.	
Анализ результатов выборочной проверки	05.02.2010	Салихов П.	
Перечень замечаний по проведенным процедурам	05.02.2010	Салихов П.	
Выводы по разделу аудита	05.02.2010	Салихов П.	

Аудитор должен выявить внешние и внутренние факторы, влияющие на предпринимательскую деятельность клиента.

К *внешним факторам* относятся макроэкономические и отраслевые факторы.

Макроэкономические факторы — это основная деятельность (снижение, рост); международная торговля, тарифные барьеры; изменения в налогообложении; зависимость от иностранных рынков; колебания курсов валют; система внешнего контроля; изменения государственной политики; влияние процентных ставок на стабильность компании; экономические факторы, влияющие на ликвидность потребителя; изменения индексов ценных бумаг или развитие рынка собственности.

Отраслевые факторы — это среда регулирования (новые или ожидаемые законодательные акты, например, контроль за ценами и загрязнением окружающей среды); экономические условия (сокращение и расширение отрасли, возникновение отраслей с высоким риском, серьезная ценовая конкуренция, насыщенность рынка, цикл деятельности и сезонность); труд (трудовые проблемы, необычная трудовая практика, отраслевая безработица, уровень отраслевой зарплаты, нехватка работников определенной профессии, квалификации).

Внутренние факторы, влияющие на деятельность клиента, можно классифицировать следующим образом:

- *общие факторы*: история клиента; структура бизнеса;

виды производственной деятельности и важнейшие производственные единицы; быстрое расширение бизнеса; существующие и возможные разногласия; мнение руководства по поводу своего предприятия в отрасли; мнение руководства по поводу результатов и тенденций развития; главные заботы руководства; ожидания от проведения аудита;

- *собственность:* особенности собственности клиента; курс акций клиента; необычные торговые операции с акциями клиента;
- *основная стратегия деятельности*: планируемые или предполагаемые приобретения; ожидаемые изменения в производстве; капитальные вложения; планируемое расширение рынка; планирование налогов;
- *совет директоров и старший управленческий персонал*: степень независимости от исполнительской управленческой службы; частота заседаний совета; принуждение исполнителей совершать неправомерные действия (ложная информация, действия, противоречащие интересам акционеров, и т.п.); факторы, влияющие на оплату труда управленцев;
- *операции:* сущность и основные пользователи продукции или услуг клиента; стадии и методы производства продукции и связанный с ними риск; характер и местоположение производственных мощностей; уровень контроля центрального аппарата децентрализованных операций; факторы себестоимости производства; приемлемость получения кредита от поставщиков; зависимость от поставщиков и приемлемость сырья, услуг; производственные мощности; технические проблемы производства; продолжительность и гибкость производственного цикла и др.;
- *финансы:* характеристика потоков денежных средств; политика и процедуры инвестирования; уровень прибыли; основные банковские операции; использование лизинга; гарантии и другие выплаты; другие обязательства;
- *маркетинг:* основные покупатели и рынки; опора на отдельных покупателей проектов или операций; финансовое состояние покупателей; важнейшие конкуренты и положение клиента на рынке; стабильность рынка и сезон-

ные тенденции; порча продукции; зависимость от привилегий, лицензий или схем; новые виды продукции с сомнительными потенциальными возможностями; предпочтения в отношении покупателей; политика в области финансирования основной продукции, ценообразование и скидки; реклама и ее эффективность; тенденции ухудшения; уровень результатов маркетинга; дополнительный риск для увеличения продаж;

- *персонал:* квалификация, опыт и комплектность основного персонала; политика набора и продвижения служащих; зарплата и премии служащих, распределение прибыли; управленческие планы в отношении персонала; текучесть кадров.

С первого дня работы аудитору следует ознакомиться с юридическими документами клиента: уставом, документами регистрации, протоколами заседаний совета директоров и собраний акционеров — в них может содержаться информация о распределении полученной прибыли, объявлении дивидендов, выплате вознаграждений, подписании контрактов и соглашений, решениях об участии в других предприятиях, приобретении собственности, предоставлении долгосрочных займов, предоставлении обеспечения и гарантий, круг их лиц, имеющих право подписи.

Кроме того, для выяснения обязательств клиента важно просмотреть контракты, договоры и соглашения.

Подготовка общего плана и программы аудита

Начиная разработку общего плана и программы аудита, аудиторская организация должна использовать предварительные знания об экономическом субъекте, а также результаты проведенных аналитических процедур.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным, для того чтобы служить руководством при разработке программы аудита.

Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики

деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

– общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;

– особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;

– общий уровень компетентности руководства;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

– учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;

– влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

– планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

в) риск и существенность, в том числе:

– ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита; установление уровней существенности для аудита; возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или мошеннических действий;

– выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

– относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

– влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;

– существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

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

– привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица; привлечение экспертов;

– количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;

– количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

е) прочие аспекты, в том числе:

– возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;

– обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;

– особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;

– срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;

– форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверя-

емые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

С помощью аналитических процедур аудиторская организация должна выявить области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур аудиторской организации должны варьировать в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Составляя общий план и программу аудита, аудиторская организация должна учитывать степень автоматизации обработки учетной информации, что также позволит ей точнее определить объем и характер аудиторских процедур.

Аудиторская организация при необходимости может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана и программы аудита. При этом аудиторская организация независима в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем

плане и программе, но несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с данным общим планом и данной программой. Результаты проводимых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, так как они являются основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса аудита.

Общий план должен служить руководством при осуществлении программы аудита. В процессе аудита у аудиторской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана.

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

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

В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля, оценки рисков аудита. В случае решения провести выборочный аудит аудитор формирует аудиторскую выборку.

Составной частью общего плана являются положения по управлению и контролю качества выполняемого аудита. В общем плане рекомендуется предусмотреть:

– формирование 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 рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;

– разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;

– документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

Аудиторская организация определяет в общем плане роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе проведения аудита.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией для ассистентов аудитора, а для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы одновременно и средством контроля качества работы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы иметь возможность в процессе работы ссылаться на них в своих рабочих документах. Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля — это перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Тесты средств контроля помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу — это детальная проверка правильного отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

В зависимости от условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа 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 (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и завизированы в порядке, установленном в аудиторской организации.

Вопросы для самопроверки

1. Каким национальным стандартом регулируется предварительное планирование аудита?
2. Назовите содержание общего плана и программы проведения аудиторской проверки.
3. Перечислите порядок подготовки общего плана аудиторской проверки.
4. Перечислите порядок подготовки программы проведения аудиторской проверки.

Глава 7. ИЗУЧЕНИЕ И ОЦЕНКА СИСТЕМ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ В ХОДЕ АУДИТА

7.1. Цели и задачи изучения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Порядок изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля отражен как в Международном стандарте аудита МСА 400, так и НСА №12 «Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудиторской проверки».

Аудитору необходимо понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита.

Система бухгалтерского учета — это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном и (или) количественном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций и других событий.

Система внутреннего контроля — это совокупность организационных мер, методик и процедур, принятых руководством экономического субъекта в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажений информации, а также своевременной подготовки достоверной бухгалтерской отчетности.

Система внутреннего контроля выходит за рамки тех вопросов, которые непосредственно относятся к функциям системы бухгалтерского учета, она включает:

- контрольную среду, под которой понимается осведомленность и действия руководства экономического субъ-

екта, направленные на установление и поддержание СВК. Контрольная среда, влияющая на эффективность конкретных средств контроля, состоит из следующих элементов:

– стиль и основные принципы управления данным экономическим субъектом;

– организационная структура экономического субъекта; распределение ответственности и полномочий; кадровая политика;

– порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;

– порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;

– соответствие хозяйственной деятельности экономического субъекта в целом требованиям действующего законодательства;

– процедуры контроля — методы, принятые руководством для достижения конкретных целей. К процедурам (конкретным средствам) контроля относятся:

- подотчетность одних учетных работников другим, внутренние проверки и сверки данных;
- утверждение документов и осуществление контроля над документами;
- сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);
- сравнение данных, полученных из внутренних источников, с внешними источниками информации;
- проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;
- осуществление контроля над прикладными программами и средой компьютерных информационных систем;
- ограничение прямого физического доступа к активам и записям;
- сравнение и анализ финансовых результатов с расходами, предусмотренными сметой.

В процессе аудита бухгалтерской отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкрет-

ным процедурам в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки бухгалтерской отчетности.

Понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска и риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору определить виды потенциальных существенных искажений, которые могут встретиться в бухгалтерской отчетности; учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений и разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

При подготовке к проведению аудита аудитор принимает во внимание предварительную оценку риска средств контроля (а также оценку неотъемлемого риска) для того, чтобы определить надлежащий риск необнаружения, который может быть принят в отношении процесса формирования бухгалтерской отчетности, а также для определения характера, временных рамок и объема процедур по существу для проверки данного процесса.

Средства внутреннего контроля, имеющие отношение к системе бухгалтерского учета, содействуют достижению таких целей, как:

– осуществление операций по общему или специальному разрешению руководства;

– своевременный учет всех операций и прочих событий в точных величинах, на надлежащих счетах и в должные отчетные периоды с тем, чтобы сделать возможной подготовку бухгалтерской отчетности в соответствии с установленными принципами подготовки бухгалтерской отчетности;

– возможность доступа к активам и записям только по разрешению руководства;

– сопоставление учтенных активов с активами, имеющимися в наличии, через разумные промежутки времени и принятие надлежащих мер в отношении любых расхождений.

Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

не могут предоставить руководству исчерпывающие доказательства достижения поставленных перед такими системами целей из-за существования таких неотъемлемых ограничений, как:

- обычное требование руководства, согласно которому затраты, связанные с осуществлением внутреннего контроля, не должны быть выше ожидаемых выгод;
- ориентация большей части средств внутреннего контроля на текущие, а не редкие операции;
- потенциальная возможность ошибки вследствие человеческого фактора по причине небрежности, рассеянности, ошибок в суждении и неправильного понимания инструкций;
- возможность обойти процедуры внутреннего контроля путем сговора представителя руководства или сотрудника с внешними или внутренними по отношению к экономическому субъекту лицами;
- возможность злоупотребления полномочиями по осуществлению внутреннего контроля;
- возможность того, что процедуры могут стать неадекватными вследствие изменения условий, и потому эффективность процедур может ухудшиться.

В процессе получения представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, необходимого для планирования аудиторской проверки, аудитор приобретает знания о структуре этих систем и их функционировании. Например, аудитор может проводить «сквозной тест, другими словами, проследить несколько операций сквозь всю систему бухгалтерского учета. В том случае, когда выбранные операции являются типичными для операций, которые проходят сквозь всю систему бухгалтерского учета, проведенная процедура может рассматриваться как часть тестов средств контроля. Учитывая характер и объем сквозных тестов, выполняемых аудитором, можно сказать, что сама по себе данная проверка не предоставляет достаточных надлежащих аудиторских доказательств в поддержку оценки риска средств контроля, если такая оценка ниже высокой.

Характер, временные рамки и объем процедур, выпол-

няемых аудитором с целью получения понимания систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, изменяются в зависимости от многих факторов:

– размера и сложности субъекта и его компьютерной системы;

– соображений, связанных с понятием существенности;

– применяемых средств внутреннего контроля;

– характера документирования субъектом конкретных средств внутреннего контроля;

– аудиторской оценки неотъемлемого риска.

Обычно понимание аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля приобретается на основе предыдущего опыта работы с субъектом и дополняется:

а) запросами к надлежащим представителям руководства, персоналу, выполняющему руководящие и контролирующие функции, и другим сотрудникам на разных уровнях организационной структуры субъекта наряду с использованием документации клиента, такой, как пособия по процедурам, описания служебных обязанностей и блок-схемы;

б) изучением документов и записей, создаваемых в рамках средств бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

в) наблюдением за деятельностью и операциями субъекта, включая наблюдение за организацией компьютерных операций, характером обработки операций и руководящим составом.

7.2. Оценка и аудит системы бухгалтерского учета

Аудитору необходимо понять системы бухгалтерского учета настолько, чтобы установить:

- основные группы и типы осуществляемых им операций; способы инициирования таких операций;
- основные регистры бухгалтерского учета, методы систематизации и хранения первичных документов и счета учета, используемые при подготовке отчетности;

- процесс ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, от момента инициирования важных операций и прочих событий до момента их включения в бухгалтерскую отчетность.

Аудитору важно понимание контрольной среды, достаточное для оценки отношения руководства экономического субъекта, его осведомленности и предпринимаемых действий касательно средств внутреннего контроля и их значимости для субъекта.

Для разработки плана аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточное представление о процедурах (средствах) контроля. При этом аудитору следует учитывать знание о наличии или отсутствии процедур контроля, получение в ходе изучения контрольной среды и системы бухгалтерского учета. Обычно при разработке общего плана аудита не требуется понимания всех процедур контроля.

В том случае, если аудитор убеждается, что он может использовать данные соответствующих средств контроля, он получает возможность проводить аудиторские процедуры менее детально и (или) более выборочно, а также вносить изменения в суть применяемых аудиторских процедур и предполагаемые затраты времени на их осуществление.

При оценке эффективности и надежности СВК в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля аудиторская организация использует не менее трех градаций: высокая, средняя, низкая (аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках эффективности и надежности).

Изучение и оценка особенностей системы бухгалтерского учета, СВК должны в обязательном порядке документироваться аудиторскими организациями в ходе аудиторской проверки. При проведении и документировании этой работы рекомендуется использовать следующие типовые формы: 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.

Аудиторские организации самостоятельно разрабатывают методики и порядок изучения и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также планируют процедуры аудиторской проверки в зависимости от результатов такого изучения и оценки. Снижение объема и детальности отдельных аудиторских процедур в результате изучения особенностей средств контроля экономического субъекта должно быть надлежащим образом аргументировано.

Поскольку мнение аудитора об организации системы бухгалтерского учета и эффективности СВК является основанием для планирования степени детальности и выборочного проведения аудиторских процедур, то отсутствие документирования или ненадлежащее документирование особенностей системы бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта, а также результатов изучения и оценки СВК этого экономического субъекта может служить доказательством низкого качества оказываемых аудитором услуг.

Серьезные недостатки системы бухгалтерского учета и СВК, отмеченные в ходе аудиторской проверки, а также рекомендации по их устранению аудитор должен представлять в виде письменного отчета руководству проверяемого экономического субъекта.

При аудите экономических субъектов, относящихся к субъектам малого предпринимательства, аудиторские организации также обязаны изучать и давать оценку системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, однако при этом следует учитывать специфические особенности таких субъектов.

Для субъектов малого предпринимательства характерно ведение бухгалтерского учета ограниченным числом работников; кроме того, законодательно допускается совмещение обязанностей лица, ответственного за ведение учета и за хранение товарно-материальных ценностей. Следова-

тельно, аудиторская организация в ходе аудиторской проверки таких предприятий не должна требовать в полной мере разделения ответственности и полномочий сотрудников.

Доверие аудитора к эффективности СВК субъектов малого предпринимательства обычно должно быть ниже, чем к эффективности СВК средних и крупных экономических субъектов, и по этой причине мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности должно в большей мере определяться аудиторскими процедурами по существу. Аудиторская организация самостоятельно принимает решение о том, применять или не применять при аудите данного экономического субъекта методики аудита, характерные для субъектов малого предпринимательства, но обязана отразить свой выбор и соответствующую аргументацию в своей рабочей документации.

Документирование изучения и оценки системы бухгалтерского учета и СВК должно соответствовать масштабу проверяемого экономического субъекта и для субъектов малого предпринимательства может проводиться в упрощенном виде по сравнению с документированием крупных и средних экономических субъектов.

7.3. Оценка и аудит системы внутреннего контроля

Поскольку в ходе аудиторской проверки не представляется возможным проверить все операции, всю документацию клиента, аудиторы определяют риск аудита как разновидность предпринимательского риска.

Для снижения аудиторского риска, получения большей уверенности в достоверности информации, снижения трудоемкости проверки аудиторы оценивают СВК экономического субъекта как одну из основ информационной системы.

В связи со сложностью происходящих в организации хозяйственных процессов СВК затрагивает не только финансовую сферу и деятельность бухгалтерии, в которой обрабатывается необходимая для составления отчетности ин-

формация, но и подразделения компании, являющиеся источником данной информации.

Аудит СВК необходим аудитору прежде всего для того, чтобы понять, насколько он может доверять предоставленным организацией данным, какие усилия были приложены руководством компании, чтобы получить правильную и полную информацию, и насколько аудитор может использовать результаты внутреннего контроля при своей проверке. Иными словами, результатом аудита СВК является определение риска внутреннего контроля.

Степень выбранного риска влияет в дальнейшем на размер статистической выборки, используемой при проверке соответствующей позиции и баланса.

Как уже было отмечено, целями внутреннего контроля являются, с одной стороны, объективное отражение хозяйственной ситуации, а с другой – поддержка интересов и политики руководства фирмы, поэтому даже эффективные системы ревизии могут находиться под влиянием руководства компании. Если аудитор после изучения взаимоотношений в фирме считает, что вероятность большая, то риск внутреннего контроля необходимо оценить как высокий независимо от прочих результатов.

Необходимо различать аудит СВК в целом, т.е. общие темы, и аудит ее основных объектов (снабжение, сбыт и т.д.). Проверка СВК в целом должна обязательно проводиться аудитором, а степень необходимости проверки внутреннего контроля по каждому объекту аудитор устанавливает, исходя из соотношения предполагаемых затрат (с учетом и без учета подготовительного этапа) и размера проверяемой совокупности.

При проверке системы СВК аудитор выполняет три важных этапа:

- описание действующей СВК;
- оценка целесообразности контрольных механизмов;
- проверка эффективности СВК.

При этом аудитору следует руководствоваться следующими принципами, необходимыми для функционирования данной системы:

1. Организация рабочих процессов.

Эффективность внутреннего контроля во многом зависит от вида и объема проводимых хозяйственных операций. Процессы, выполняемые каждый день в новом виде и новыми людьми, содержат в себе большую вероятность сознательной или бессознательной ошибки, чем процессы, выполнение которых определено инструкциями и указаниями. В связи с этим целью СВК должна стать замена индивидуальной, часто меняющейся обработки повторяющихся операций на четко сформулированные, организованные процессы. С этой целью используются письменные инструкции, заготовленные бланки и формуляры. Например, использование бланков векселей единой для предприятия, а не произвольной формы позволит уменьшить вероятность неправильного выставления или заполнения векселя.

Каждое отклонение от определенной организации рабочего процесса должно служить сигналом для проведения конкретной проверки и выяснения причин этого отклонения.

2. Разделение функциональных обязанностей.

Данный принцип предполагает, что определенные функциональные обязанности не могут выполняться одним и тем же лицом. Хозяйственные, управленческие и бухгалтерские функции должны быть разделены.

3. Контроль.

В эффективно действующей предпринимательской структуре ни одна операция не должна оставаться без контроля. Контроль бухгалтерского учета может проводиться как случайным, ручным способом, так и в систематизированном, запрограммированном, а значит, и обязательном порядке. При этом правильность выполнения операции может быть проверена путем сравнения результатов данной операции с результатами другой операции, не зависимой от первой. Так, стоимость отгруженной за неделю продукции, учитываемая в отделе сбыта, может сравниваться со стоимостью продукции, учтенной в бухгалтерии как отгруженная за тот же период времени; сумма процентов за

кредиты, начисленная отделом кредитования, должна соответствовать сумме процентов, отраженной в бухгалтерском учете по тем же кредитам.

Наряду со сравнительными могут проводиться и аналитические проверки, например, анализ изменения отгруженной продукции и изменения дебиторской задолженности, анализ изменения материалов по отдельным подразделениям.

К вспомогательным средствам, позволяющим внедрить названные принципы внутреннего контроля на предприятии, относятся:

1) организационный план.

Благодаря организационному плану аудитор получает первое представление о том, насколько широко используется на предприятии принцип разделения функциональных обязанностей. В дальнейшем организационный план поможет сделать вывод о возможном недостаточном контроле отдельных подразделений (в случае запутанности организационной структуры и нечеткого разделения сфер ответственности на предприятии). Однако окончательные выводы можно сделать лишь после детального анализа хозяйственных операций;

2) рабочие инструкции и указания.

Для закрепления перечисленных в организационном плане процессов необходимы рабочие инструкции и указания, которые определяют задачи и ответственность для каждого рабочего места. Как правило, в подобных документах указываются вид проводимой деятельности, кто и каким способом должен ее выполнять. Они могут содержать сроки выполнения повторяющихся операций (представление месячной отчетности, напоминание покупателю о неоплаченных счетах). Кроме того, в инструкции требуется отразить, как проводить проверку результатов проделанных операций.

В настоящее время организации получают все больше самостоятельности в ведении бухгалтерского учета. Это касается как вопросов оценки производственных запасов, так и отражения хозяйственных операций с помощью бухгал-

терских проводок. Сформулированные в учетной политике особенности бухгалтерского учета необходимо дополнить более детальными указаниями во избежание разного подхода к одному и тому же вопросу внутри предприятия;

3) описание хозяйственных процессов.

Подобные описания отражают содержание и последовательность действий хозяйственного процесса, например, описание учета кредиторской задолженности от момента получения счета от поставщика до его оплаты.

Вместе с более интенсивным использованием ЭВМ на всех этапах деятельности организации появилась и потребность в описании задействованных программ, ведении программной документации и использовании обработанных данных. Информация, содержащаяся в описаниях, поможет аудитору получить сведения об интегрированных в каждом процессе контрольных механизмах или об их отсутствии, видах проверок (персональные или машинные) и целях, которые они преследуют;

4) заготовленные бланки и формуляры.

Заготовленные единые бланки и формуляры способствуют более точному выполнению требуемых действий сотрудниками и, таким образом, уменьшению вероятности возникновения ошибки. Однако для эффективного использования таких бланков (формуляров) необходимо выполнение следующих условий:

– использование бланков различных цветов для разных процессов;

– указание отдельных этапов одного процесса на бланке; обработка каждого этапа ответственным за это сотрудником (подпись, штемпель); одним из видов контроля будет в данном случае проверка работником наличия отметки о выполнении предыдущего этапа и выяснение причин ее отсутствия;

– указание времени обработки бланка (формуляра) путем его датирования; медлительность обработки документа повышает опасность его потери, увеличения расходов (штрафов), несвоевременности информации;

5) внутренняя ревизия.

Даже самые эффективные внутренние контрольные механизмы не могут гарантировать полного обнаружения или избежания ошибок. Постоянные изменения в хозяйственной жизни любой организации приводят к необходимости проверки СВК относительно ее способности соответствовать новым требованиям как в целом по предприятию, так и по отдельным циклам бизнеса. Эти функции и берет на себя внутренняя ревизия, которая также является составной частью СВК.

Чтобы описать СВК и таким образом установить ее запланированную структуру и состояние, аудитор использует в своей работе: *сбор информации.*

Аудитор собирает все относящиеся к данному объекту проверки материалы: диаграммы, указания, инструкции, описания и т.д. Обычно он высылает клиенту список необходимых документов до начала проведения проверки, что помогает намного сократить время, а значит, и расходы на проверку; *вопросные листы.*

Применение вопросных листов один из наиболее распространенных приемов в деятельности аудитора. С помощью заранее заготовленных вопросов он может получить от клиента более детальную информацию относительно организации и действия внутренних проверок. Вопросные листы могут разрабатываться в закрытой (ответы «да», «нет») или открытой (описание ответа) формах. Преимущество закрытой формы состоит в том, что аудитор получает конкретный ответ на поставленный вопрос и не оставляет клиенту возможности уйти от ответа. С другой стороны, давая открытые ответы, клиент может затронуть аспекты, упущенные аудитором. Для того чтобы использовать преимущества обоих видов ответов, в вопросных листах планируется одновременное их получение («ответьте «да» или «нет»; «если ваш ответ отрицательный, то обоснуйте его»).

Вопросные листы могут предоставляться для заполнения клиенту или заполняются аудитором на основании полученной информации. В первом случае следует избегать вопросов с низкой вероятностью объективного ответа, на-

пример: «Считаете ли вы, что руководство предприятия оказывает давление на деятельность внутренней ревизии?» Решение об эффективности контрольного механизма принимает аудитор и фиксирует его в отдельных рабочих документах.

К общим вопросам о СВК организации можно отнести следующие:

– существуют ли организационный план и список сотрудников отделов;

– имеются ли описание и четкое разделение функций каждого сотрудника в форме инструкции и указаний; знают ли сотрудники об их существовании;

– написаны ли инструкции доступным, понятным языком; существует ли на предприятии отдел внутренней ревизии; разработан ли план проведения специальных внутренних проверок; если разработан, то выполняется ли он;

– используются ли в бухгалтерском учете компьютерные программы; если используются, то каково их описание (производитель, характеристики);

– сравниваются ли данные аналитического и синтетического учета; если сравниваются, то в какой форме это происходит, через какие периоды времени и как это документируется;

– каким образом гарантируется, что все проводки делаются только на основании первичных документов;

– как организовано архивирование первичных документов, связан ли поиск нужного документа с большими затратами времени; как происходит исправление ошибочных проводок; информированы ли сотрудники о порядке передачи и приемки дел во время их замены (отпуск, болезнь и т.д.); *диаграммы и описание рабочих процессов*.

Аудитор самостоятельно составляет диаграммы и описывает рабочие процессы, предусмотренные контрольной деятельностью. Чаще всего они отличаются от подобных документов, составленных клиентом, так как преследуют различные цели: в первом случае это внешняя аудиторская

проверка, а во втором внутренняя организация хозяйственной деятельности предприятия.

Диаграммы схематично, а описания более подробно отражают порядок прохождения документов через различные структуры компании, задействованные в обработке этих документов подразделения и сотрудников, а также вид выполняемых ими операций и механизм проверки. Эффективное использование подобного метода требует от аудитора наличия опыта работы. После составления диаграмм и описания целесообразно обсудить их с ответственными сотрудниками и тем самым подтвердить правильность понимания и отражения аудитором организации хода рабочих процессов на предприятии. В противном случае это может привести к неправильным выводам, а следовательно, и к конфликтным ситуациям с клиентом.

Результаты описания существующей СВК закрепляются аудитором в рабочих документах и позволяют определить наличие и запланированное предназначение контрольных механизмов. Так как описание СВК требует больших затрат времени, то при повторяющихся ежегодных проверках используются материалы и записи прошлых лет, которые только актуализируются в зависимости от произошедших изменений.

После завершения описания существующей системы внутреннего контроля аудитор приступает *к оценке используемых в данной системе контрольных механизмов.* Его задача оценить целесообразность внутренних проверок в конкретных ситуациях. При этом он исходит из того, что система функционирует так, как она должна функционировать, т.е. как было запланировано руководством.

На данном этапе своей деятельности внимание аудитора должно быть обращено как на отдельные компоненты СВК (разделение функциональных обязанностей, инструкции, указания и внутренние проверки), так и на взаимодействие этих компонентов.

1. Оценка отдельных компонентов системы внутреннего контроля

Если ситуация и численность работников на предпри-

ятии не предусматривают требуемого разделения функциональных обязанностей в организации, то это является недостатком СВК, который необходимо учесть при общей оценке системы. Если же подобное разделение запланировано, то аудитору следует оценить возможность его длительного сохранения существующим персоналом. Кроме того, он проверяет сохранение данного принципа в случаях замены (отпуск, командировка, болезнь).

Каждая инструкция, относящаяся к системе контроля, проверяется аудитором, насколько полно, профессионально правильно и понятно она написана. Установленные при такой проверке недостатки требуют скорейшего исправления. Ошибочные инструкции не приводят однозначно к ошибочным действиям персонала, но это должно быть обязательно проверено аудитором.

Проводя каждую внутреннюю проверку, аудитор должен ответить на вопрос, способствует ли она правильности и полноте годовой бухгалтерской отчетности, что является ее целью и эффективна ли она. Только тот контроль способствует достижению данной цели, который проводится на правильном месте, в правильное время и имеет правильное содержание. Для пояснения можно привести следующие примеры:

а) полная обработка всех входящих первичных документов (счетов, накладных и т.д.) проверяется сравнением зарегистрированных документов с документами, обработанными в бухгалтерии. Действенным названный контроль будет лишь в случае регистрации документов сразу после их получения, на так называемой границе предприятия. Если же это происходит после многодневного «хождения» бумаг по отделам, то возрастает вероятность того, что часть их останется неучтенной или будет учтена лишь со значительным опозданием;

б) сравнение данных синтетического и аналитического учета проводится в целях подтверждения, что хозяйственные операции полностью отражены на бухгалтерских счетах, и может происходить путем сравнения контрольных сумм. Однако для достижения эффективного результата

контрольные суммы должны быть образованы на основании независимых друг от друга баз данных в противном случае проверяется не полнота этой информации, а только ее отражение в базе данных и в синтетическом и аналитическом учете.

2. Оценка взаимодействия отдельных компонентов системы внутреннего контроля

Для оценки компонентов СВК как единого целого аудитор учитывает их взаимодействие, исходя при этом из соображения, что риск составления неполной и неправильной отчетности, ограниченный одной внутренней проверкой, должен быть уменьшен последующими проверками. Далее следует проверить, действительно ли контрольные механизмы дополняют, а не повторяют друг друга, что обусловливает ненужные затраты времени и сил.

Проанализировав эти моменты, аудитор делает выводы о целесообразности взаимодействия отдельных компонентов системы.

Обнаружение внутренних проверок, финансовые и людские затраты на проведение которых не соизмеримы с получаемыми от них результатами, важное требование, предъявляемое аудитору. Такие малоэффективные или совсем неэффективные внутренние проверки могут принести больше ущерба, чем их отсутствие.

Аудитор должен убедиться в соответствии реального функционирования контрольных механизмов запланированному, в осуществлении задач, возлагаемых руководством на СВК: эффективное разделение функциональных обязанностей на основе рабочих инструкций и указаний, а также эффективность внутренних проверок.

Оценку эффективности системы внутреннего контроля аудитор должен организовать по направлениям, соответствующим циклам бизнеса: снабжение и учет производственных запасов и оказанных услуг; производство; сбыт продукции; оплата труда; финансы.

Оценка СВК базируется на получении ответов на основные контрольные вопросы, содержащиеся в бланках, которые заранее выдаются аудиторам в аудиторских фир-

Таблица 9

Оценка системы внутреннего контроля

Область	Ключевые контрольные вопросы
Продажа, должники и денежные поступления	Возможны ли отгрузка товара или его отпуск с предприятия без выписки счета-фактуры? Возможна ли отсылка товара при наличии значительного риска неплатежа? Возможны ли ошибки при выписке счетов-фактур? Возможно ли, что продажа фактурируется, но не регистрируется в счетах? Возможны ли неправильные записи на кредит должника? Возможно ли получение денежных средств, не внесенных в банк? Возможно ли завышение объема продаж?
Закупки, кредиторы и платежи	Возможно ли образование задолженности за товары, которые не санкционированы или не получены? Возможно ли неправильное начисление задолженностей? Возможно ли, что задолженности образуются, но не регистрируются? Возможно ли искажение задолженности? Возможно ли выполнение платежей без достаточного основания? Возможно ли неправильное дебетование счетов кредиторов? Возможно ли приобретение или реализация основных средств без достаточных на то полномочий или документации? Возможно ли незаконное присвоение наличности?
Заработная плата рабочих и служащих и денежные поступления	Возможна ли оплата служащих за невыполненную работу? Возможна ли неправильная выплата премий или комиссионных? Возможна ли неправильная запись уплаты налогов при получении заработной платы, национального страхования и других вычетов? Возможны ли завышения платежных ведомостей какими- либо другими способами? Возможны ли другие случаи ошибок в платежных ведомостях?
Запасы и незавершенное производство	Возможны ли утрата или разворовывание запасов? Возможны ли расход или растрата запасов без правильной документации? Возможны ли искажения незавершенного производства? Дает ли система информацию об издержках, достаточную для их контроля?

Управление и учет	Возможны ли неправильные записи в журнале? Возможны ли ошибки во вспомогательных книгах? Возможны ли ошибки проводки или сложения в бухгалтерской книге? Наблюдается ли общая неопределенность при контроле управленческих и учетных функций? Наблюдаются ли время от времени сбои процедуры, имеющие значительное воздействие на внутренний контроль?

Обычно на предприятиях для повышения эффективности функционирования СВК создаются специальные службы (отделы внутреннего контроля, управления организации производства, ревизионные комиссии и т.д.).

Основными причинами неудовлетворительного функционирования СВК, как правило, являются:

– требование руководства экономического субъекта, чтобы затраты на осуществление контроля были минимальными;

– выявление только нежелательных хозяйственных операций и недостаточный контроль за необычными операциями;

– небрежность, рассеянность, неверные суждения или недопонимание инструктивных материалов, являющиеся причинами ошибок;

– умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников как с другими сотрудниками данного предприятия, так и с третьими лицами;

– нарушение системы контроля в силу злоупотреблений со стороны представителей руководства, ответственных за функционирование контроля; существенные изменения условий ведения хозяйственной деятельности или правил учета, приводящие к потере некоторых контрольных функций.

В ходе изучения и оценки системы внутрихозяйственного контроля аудиторским фирмам рекомендуется применять:

Глава 8. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

8.1. Аудиторские доказательства

Требования, предъявляемые к аудиторским доказательствам, определены как в Международном стандарте аудита МСА 500, так и в НСА №50 «Аудиторские доказательства».

Назначение аудиторских доказательств

Аудиторские доказательства это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

В качестве доказательств в аудите может быть использована любая информация, позволяющая аудитору формировать свое мнение о достоверности данных учета или отчетности в целом.

Требования к аудиторским доказательствам, на основе которых аудиторская фирма может составить обоснованное мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, сформулированы в НСА №50 «Аудиторские доказательства».

Аудиторская организация должна получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Тесты средств внутреннего контроля означают про-

верки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

- детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;
- аналитические процедуры.

Достаточность аудиторских доказательств

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь представляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера, и зачастую собирает аудиторские доказательства из различных источников или из документов различного содержания, с тем чтобы подтвердить одну и ту же хозяйственную операцию или группу однотипных хозяйственных операций.

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

– аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на уровне остатка средств на счетах бухгалтерского учета или однотипных хозяйственных операций;

– характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска применения средств внутреннего контроля;

– существенность проверяемой статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности;

– опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;

– результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение мошенничества или ошибок; источник и достоверность информации.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

- организация устройства систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;
- функционирование эффективности действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

Определенные виды аудиторских доказательств, полученных аудитором, являются более достоверными по сравнению с другими. Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство по сравнению с тем, которое может быть получено

путем запросов. Например, аудитор может получить аудиторское доказательство относительно надлежащего разделения обязанностей либо наблюдая за лицами, применяющими процедуру, либо опрашивая соответствующих сотрудников. Вместе с тем аудиторское доказательство, полученное посредством таких тестов средств контроля, как наблюдение, имеет отношение только к тому моменту времени, когда была применена данная процедура. Поэтому аудитор может посчитать необходимым дополнить эти процедуры другими тестами средств контроля, которые могут представить аудиторское доказательство относительно других периодов времени.

При определении надлежащего аудиторского доказательства в целях подтверждения выводов относительно риска средств контроля аудитор может принимать во внимание аудиторское доказательство, полученное в ходе предыдущих аудитов. В случае повторяющегося (на протяжении ряда последовательных отчетных периодов) задания аудитор будет осведомлен о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, так как будет обладать сведениями, полученными в ходе предыдущей работы. Тем не менее ему необходимо обновлять полученные знания и рассмотреть необходимость получения дополнительных аудиторских доказательств относительно любых изменений в системе контроля. Прежде чем полагаться на процедуры, выполненные в ходе предыдущих аудитов, аудитору необходимо получить аудиторские доказательства, подкрепляющие доверие к данным процедурам, в отношении характера, временных рамок и объема любых изменений в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля субъекта, произошедших с момента выполнения этих процедур, и оценить их влияние с точки зрения возможности по-прежнему полагаться на такие процедуры. Чем больше времени проходит с момента выполнения таких процедур, тем меньшей будет уверенность в них.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств

проверки, по существу, зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их представления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из следующего:

– 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. В подобных случаях аудитор может обеспечить более высокую степень уверенности по сравнению с той, которая была бы получена в результате рассмотрения аудиторских доказательств по отдельности. И напротив, если аудиторские доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого, аудитор должен определить, какие дополнительные процедуры необходимо провести для выяснения причин такого несоответствия.

Аудитор должен сопоставлять расходы, связанные с получением аудиторских доказательств, и полезность получаемой при этом информации. Однако сложность работы и расходы не являются достаточным основанием для отказа от выполнения необходимой процедуры.

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Виды аудиторских доказательств

Для обоснования своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе следующих аудиторских процедур: детальная проверка верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам; аналитическая процедура; проверка (тест) средств внутреннего контроля. В программе аудита следует предусмотреть, какие аудиторские процедуры и в каком объеме необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств.

Количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации, необходимой для составления заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. При выборе методов получения доказательств следует иметь в виду, что финансовая информация может быть существенно искажена.

Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешними и смешанными.

Внутренние аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде.

– регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;

– результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;

– устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;

– сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;

– результаты инвентаризации имущества экономиического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;

– бухгалтерская отчетность.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций.

Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от конкретных обстоятельств проверки.

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору необходимо использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоречия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Если экономическим субъектом не представлены аудиторской организации существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

8.2. Процедуры и методика сбора аудиторских доказательств

Процедуры и методы аудиторской проверки в краткой форме отражены как в Международном стандарте аудита МСА 500, так и в НСА № 50 «Аудиторские доказательства».

Процедуры получения аудиторских доказательств. Аудиторские доказательства можно получить путем проведения тестов системы внутреннего контроля хозяйствующего субъекта и процедур проверки по существу (рис.2).



Рис. 2. Виды аудиторских процедур для сбора аудиторских доказательств

Тесты систем внутреннего контроля представляют собой процедуры, проводимые аудиторской организацией с целью получения аудиторских доказательств для оценки состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля хозяйствующего субъекта.

Процедуры проверки по существу представляют собой процедуры, выполняемые аудиторской организацией с целью получения аудиторских доказательств относительно наличия или отсутствия существенных искажений в финансовой отчетности. 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.

Инспектирование — это проверка записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают в себя:

– документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);

– документальные аудиторские доказательства, созданные третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);

– документальные аудиторские доказательства, созданные аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Проверка документов, касающихся имущества аудируемого лица, предоставляет достоверные аудиторские доказательства относительно его существования, но необяза-

тельно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки.

Наблюдение — это отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос — это поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение — это ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет — это проверка точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

Типичные виды аналитических процедур:

– сопоставление остатков по счетам за различные учетные периоды;

– сопоставление показателей учета финансовой отчетности с прогнозировавшимися руководством пред-

– оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;

– сопоставление финансовых показателей деятельности предприятия со среднеотраслевыми;

– сопоставление финансовой и нефинансовой информации (например, сведений об объеме выпуска продукции в денежных и натуральных единицах).

Для более эффективного сбора аудиторских доказательств аудитор должен в плане проверки предусмотреть, какие процедуры и в каком количестве и объеме необходимо выполнить для сбора нужных данных.

Собранные аудиторские доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах.

В месте с этим в аудиторских проверках для обработки экономической информации используются другие специальные приемы (методы).

Многообразные приемы можно объединить в три группы: определение реального состояния объектов, анализ, оценка.

Приемы первой группы — это осмотр, пересчет, измерение, позволяющие определять количественное состояние объекта; лабораторный анализ, цель которого определение качественного состояния объекта; запрос; документальная проверка. Проверка аудитором фактического наличия (инвентаризация) отдельных наименований или всех материалов и готовой продукции позволяет не только убедиться в наличии, но и определить состояние учета в местах хранения, порядок составления приходно-расходных документов.Для сравнения отдельных показателей отчетности используются аналитические процедуры (приемы второй группы).

На стадии планирования анализ помогает аудитору планировать характер, время и объем других аудиторских процедур, на стадии проведения существенных проверок обрабатывать значительную детализированную информацию (например, если план счетов компании включает 2010 счетов затрат, то аудитору проще вывести тенденции изменения этих затрат по месяцам, чем выборочно проверять некоторые суммы, чтобы обнаружить нетипичные затраты или проводки), на финальной стадии делать общий обзор

финансовой информации. Результаты аналитических процедур могут быть: убеждающими (если аудитор может разумно оценить правильность остатка по счету после проведения анализа, то ему не надо проводить другие процедуры); подтверждающими (если анализ должен только подтвердить информацию, полученную от клиента, или выводы, сделанные аудитором, то перед аналитической процедурой ему необходимо выполнить дополнительные проверки); неприменимыми (если результаты анализа не могут служить доказательством выводов аудитора, то ему необходимо разработать другие процедуры проверки).

Приемы третьей группы — это оценка прошлого, настоящего и будущего состояния объектов аудита, логическое завершение процесса сопоставления. Оцениваются состояние ресурсов, целесообразность и законность хозяйственных операций, достоверность экономической информации, касающиеся событий и, соответственно, не отраженные в бухгалтерском учете. Методом учетной оценки обычно определяются размеры резервов по гарантийным обязательствам, резервов по сомнительным долгам, стоимость ценных бумаг и т.д.

Помимо указанных приемов аудитор может привлекать внешние по отношению к проверке методические положения, заимствованные из других наук:

– математические теории (формальные выборки, регрессионный и кластерный анализ);

– экономические теории (ценность денег во времени, теория оценки капитала);

– теории бухгалтерского учета и финансов (теория процентов, финансовый анализ и прогнозирование банкротств);

– теории информации и коммуникации (способность аудитора вступать в контакт с третьими лицами, составление заключения);

– информационные технологии (экспертные системы, компьютерные системы, технология баз данных);

– управление (планирование и контроль, организационные теории и теории мотивации);

– вопросы права и налогообложения.

К технике аудита относится также оказание консультационных услуг (контроль, банковское обслуживание, оплата труда работников и т.д.).

Аудиторы самостоятельно определяют приемы и методы своей работы. Все методы аудита условно можно разбить на две группы: методы организации аудита в целом и конкретные методы проверки операций, сальдо счетов и т.п. Методы организации аудита в целом:

1) сплошная проверка;
2) выборочная проверка;
3) документальная проверка;
4) фактическая проверка;
5) аналитическая проверка;
6) комбинированная проверка.

Первые четыре метода широко известны, применялись и применяются в ревизорской работе. Естественно, что сплошная или выборочная проверка может быть и документальной, и фактической.

Аналитическая проверка это использование различных методов и приемов анализа хозяйственной деятельности, математики, статистики для выявления проблем и противоречий в учете и отчетности клиента, с тем чтобы уделить этим вопросам внимание в ходе аудита. В некоторых случаях (длительное сотрудничество аудиторов с данным клиентом, доверие к руководству проверяемой компании и т.д.) аудит может быть ограничен только аналитической проверкой.

Комбинированная проверка это сочетание различных методов организации аудита.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите виды аудиторских доказательств.
2. Какие доказательства являются более достоверными: внутренние или внешние?
3. Каковы способы получения аудиторских доказательств?
4. В чем заключается суть метода инспектирования как основного метода аудита?
5. Назовите основные виды и цели аналитических процедур?

Глава 9. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТОВ И ДРУГИХ АУДИТОРСКИХ ФИРМ

9.1. Использование работы эксперта

В международной аудиторской практике к аудиторской проверке широко привлекаются эксперты в той или иной области.

Действия аудиторской организации в отношении привлечения к аудиторской проверке эксперта и использования результатов его работы регламентируются как МСА 600, 610, 620, так и в НСА 16 «Использование работы эксперта», НСАД 60 «Использование результатов работы другого аудитора».

Эксперт - специалист, не состоящий в штате аудиторской организации, имеющий достаточные знания, опыт и навыки в областях, отличных от бухгалтерского учета и аудита.

В качестве эксперта аудиторская организация может использовать работу специализированной организации, являющейся юридическим лицом.

При проведении аудита аудиторская организация может использовать работу оценщика, инженера, геолога, технолога и другого эксперта.

Решение об использовании работы эксперта при проведении аудита принимает аудиторская организация исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности, а также целесообразности, возможности и надежности иных аудиторских процедур применительно к этим обстоятельствам.

Эксперт, работу которого аудиторская организация использует при проведении аудита, должен иметь:

- Соответствующую квалификацию, подтвержденную надлежащими документами (диплом, лицензия и т.п.).
- Соответствующий опыт и репутацию в области, за-

ключение в которой предполагает получить аудиторская организация, подтвержденную соответствующими отзывами, рекомендациями, справками и т.п.

Аудиторская организация не должна использовать работу эксперта при проведении аудита, если:

- эксперт-физическое лицо является основным или преобладающим учредителем или руководителем хозяйствующего субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо состоящим с указанными лицами в близком родстве или свойстве, либо иным должностным лицом или штатным сотрудником хозяйствующего субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит.

- эксперт-юридическое лицо является основным или преобладающим учредителем (участником), кредитором, страховщиком хозяйствующего субъекта, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, либо хозяйствующий субъект является основным или преобладающим учредителем (участником) эксперта-юридического лица.

Помимо общепринятых условий договор оказания услуг эксперта должен предусматривать:

- цели и объем работы;
- описание конкретных вопросов;
- описание взаимоотношений эксперта с хозяйствующим субъектом, если таковые потребуются;
- конфиденциальность информации хозяйствующего субъекта.

Оформление результатов работы эксперта

Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения (отчета, расчета и т.п.) в письменной форме.

Заключение эксперта должно быть достаточно полным и подробным, с тем чтобы опытный аудитор или другой эксперт, ознакомившись с ним, мог получить представление о проведенной экспертом работе. В частности, в заключении эксперта должны быть отражены:

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

- объект проведенной работы и предел ответственности эксперта;

- применявшиеся методы работы, в том числе их соответствие методам, использовавшимся в предыдущие периоды;

- любые неразрешенные существенные сомнения, связанные с проведенной работой;

- результаты проведенной работы.

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

Сведения, включенные в заключение эксперта, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы были очевидны их содержание и форма, и невозможны различные толкования.

Заключение эксперта должно быть подготовлено на бумажном, машинном или ином согласованном с аудиторской организацией носителе, обеспечивающем сохранность сведений, содержащихся в них, в течение времени, установленного для хранения рабочих документов аудиторской организации в архиве.

Заключение эксперта должно иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;

- дату документа;

- личную подпись эксперта и ее расшифровку.

Заключение эксперта-юридического лица должно быть скреплено его печатью.

Эксперт подготавливает свое заключение как минимум в двух экземплярах, один из которых представляется хозяйствующему субъекту, в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, а второй - аудиторской организации.

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

В вводной части заключения эксперта указываются:

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

- наименование работы, проведенной экспертом, и описание; предмета этой работы;
- сведения об эксперте: фамилия, имя, отчество; квалификация;
- дата поступлении материалов на исследование;
- наименование материалов, поступивших на исследование;
- обстоятельства аудита и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения, с обязательным указанием источника их получения;
- вопросы, поставленные перед экспертом.

Вопросы в заключении приводятся в той формулировке, в какой они даны в договоре оказания услуг эксперта. При необходимости уточнить их, эксперт должен изложить вопрос, а затем указать, как он понимает задание в соответствии со своей компетенцией. Если эксперт считает некоторые вопросы выходящими (полностью или частично) за пределы его специальных познаний, он отмечает это в заключении. Эксперт вправе сгруппировать вопросы, изложить их в той последовательности, которая обеспечивает наиболее целесообразный порядок исследования. Если вопрос ставится, по инициативе эксперта, он также излагается в вводной части.

В исследовательской части заключения описываются процесс исследования и его результаты, а также дается объяснение установленным фактам.

Каждому вопросу, решенному экспертом, должен соответствовать определенный раздел исследовательской части. При необходимости одновременного исследования двух и более вопросов, тесно связанных между собой, результаты излагаются в одном разделе.

В исследовательской части излагаются:

– методы исследований, которые описываются доступно для понимания лицами, не имеющими специальных познаний, и настолько подробно, чтобы при необходимости можно было проверить правильность выводов эксперта, повторив данные исследования;

– обоснование и объяснение принятых при исследованиях предположений;

– справочно-нормативные документы (издания), которыми эксперт руководствовался при решении поставленных вопросов, с указанием даты издания и органа, их издавшего;

– экспертная оценка результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по решаемому вопросу.

Специальные термины должны разъясняться. Если на некоторые из поставленных вопросов не представилось возможности дать ответ, в исследовательской части эксперт указывает причины этого.

Выводы эксперта излагаются в виде ответов на поставленные вопросы в той последовательности, в которой они изложены в вводной части заключения.

На каждый из поставленных вопросов должен быть дан ответ по существу либо указано на невозможность его решения в ходе исследования по тем или иным причинам.

Выводы об обстоятельствах, по которым эксперту не были поставлены вопросы, но которые были установлены им в процессе исследования, излагаются в конце заключения.

Если вывод не может быть сформулирован без подробного описания результатов исследования, изложенных в исследовательской части, может быть сделана ссылка на исследовательскую часть заключения.

Сведения, приведенные в заключение эксперта, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы их содержание и форма были очевидны, а различные толкования не возможны.

Заключение эксперта делается на бумажном, машинном или ином согласованном с аудиторской организацией носителе, обеспечивающем сохранность содержащейся в нем информации в течение времени, установленного для хранения рабочих документов аудиторской организации в архиве.

Заключение эксперта содержит следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату документа;
- личную подпись эксперта и ее расшифровку.

Заключение эксперта юридического лица должно быть скреплено его печатью.

Эксперт подготавливает свое заключение, как минимум, в двух экземплярах, один из которых представляется экономическому субъекту. в отношении которого аудиторская организация проводит аудит, а второй аудиторской организации.

Результаты работы эксперта подлежат рассмотрению аудиторской организацией в отношении:

- информации, на которой основывается заключение эксперта;
- предположений и методов, использованных экспертом при подготовке своего заключения, в том числе их соответствия предположениям и методам, использовавшимся в предыдущие периоды (если в предыдущие периоды аудиторская организация использовала работу эксперта);
- общих результатов проведенного аудита.

Если при рассмотрении результатов работы эксперта аудиторской организацией выявляются существенные несоответствия между заключением эксперта и информацией (документами) экономического субъекта либо аудиторская организация считает, что результаты работы эксперта необоснованны, то аудиторская организация должна провести дополнительные аудиторские процедуры, обеспечивающие проверку обоснованности заключения эксперта, или назначить другого эксперта.

Заключение эксперта подлежит включению в рабочую документацию аудиторской организации.

Если в исключительном случае эксперт дает устные разъяснения, то они должны быть отражены аудиторской организацией в ее рабочей документации.

Аудиторское заключение, как правило, не должно содержать указаний на использование аудиторской организа-

цией при проведении аудита работы эксперта и на заключение эксперта.

В случае невозможности получить заключение эксперта, существенной неуверенности эксперта в оценке каких-то исследованных обстоятельств, а также неразрешенных разногласий между экономическим субъектом и экспертом или между аудиторской организацией и экспертом, аудиторская организация может рассмотреть вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает с аудиторской организации ответственности за подготовленное аудиторское заключение.

9.2. Использование результатов работы другого аудитора

В НСАД N 60 «Использование результатов работы другого аудитора» регламентированы нормы и правила для случаев, когда аудитор составляет аудиторское заключение о финансовой отчетности хозяйствующего субъекта, используя результаты аудиторской проверки, проводимой в одном или нескольких подразделениях хозяйствующего субъекта другим аудитором (аудиторами).

В стандарте используются следующие основные понятия:

- *основной аудитор* - аудитор, который несет ответственность за составление аудиторского заключения по финансовой отчетности хозяйствующего субъекта в случаях, когда эта финансовая отчетность содержит в себе финансовую информацию по одному или более подразделениям хозяйствующего субъекта, проверенную другим аудитором;

- *другой аудитор* - аудитор, который проверяет финансовую информацию подразделения, включенную в финансовую отчетность хозяйствующего субъекта, проверяемую основным аудитором, и несет ответственность за составление отчета относительно этой информации;

- *подразделение* - отдел, филиал, дочернее предприятие или иной хозяйствующий субъект, финансовая информация о деятельности которого включается в проверяемую основным аудитором финансовую отчетность.

Необходимость назначения основного аудитора возникает вследствие влияния таких факторов, как:

- объем финансовой информации подразделения, включенной в финансовую отчетность, проверяемую основным аудитором;
- уровень знания основным аудитором деятельности подразделения;
- риск существенных искажений финансовой информации подразделений хозяйствующего субъекта.

Процедуры основного аудитора. Планируя использование результатов работы другого аудитора, основному аудитору следует оценить профессиональную компетентность другого аудитора в проверяемой области. Для этого основной аудитор должен:

– провести отбор другого аудитора согласно представленным данным;

– удостовериться в том, что другой аудитор имеет квалификационный сертификат аудитора;

– провести беседу с другим аудитором в целях оценки его знания о деятельности подразделения.

Основной аудитор о своих выводах касательно компетентности другого аудитора составляет справку, которая вместе с его данными включается в его рабочую документацию.

Основной аудитор информирует другого аудитора:

а) о его независимости при аудиторской проверке и получает об этом письменное обязательство;

б) о порядке составления отчета другого аудитора и проведении соответствующих процедур по координации их действий в ходе аудиторской проверки. Основному аудитору следует проинформировать другого аудитора о вопросах, требующих особого внимания, а также о времени завершения аудиторской проверки.

Основной аудитор обязан выполнить следующие процедуры:

а) обсудить с другим аудитором подлежащие применению аудиторские процедуры;

б) просмотреть и утвердить план и программу другого аудитора;

в) просмотреть рабочую документацию другого аудитора;

г) участвовать в обсуждениях результатов проверки другого аудитора с администрацией подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта;

д) произвести контроль качества работы другого аудитора путем проведения дополнительной проверки финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта.

Процедуры другого аудитора. Другой аудитор может сделать запросы основному аудитору относительно сделок и операций других подразделений, о которых известно основному аудитору и которые могут потребовать корректировки или раскрытия финансовой информации, проверяемой другим аудитором.

Другой аудитор систематически информирует основного аудитора о ходе проверки финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта.

Запрос другого аудитора основному аудитору должен быть изложен в письменном виде, датирован и передан основному аудитору под расписку.

В запросе указывается срок, в течение которого основной аудитор должен ответить другому аудитору.

В аудиторский отчет о финансовой отчетности, составляемый основным аудитором, включается также информация, содержащаяся в отчете другого аудитора относительно финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта.

Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности, составляемые основным аудитором, подписываются также другим аудитором.

Другой аудитор несет ответственность за достоверность

своего отчета относительно финансовой информации подразделения (подразделений) хозяйствующего субъекта.

Вопросы для самопроверки

1. В каких случаях аудитор может использовать результаты работы экспертов?
2. Какова структура заключения эксперта?
3. В чем заключается отличие основного аудитора от другого?
4. Ответственность основного и другого аудиторов.

Глава 10. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА

10.1. Аудиторская выборка

Международный стандарт МСА 530, а также НСАД N 14 «Аудиторская выборка» определяют порядок проведения выборочных проверок в аудите, а также средств отбора элементов для проверки с целью сбора аудиторских доказательств.

Аудиторская выборка (выборочная проверка) включает в себя применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам в пределах данной статьи отчетности или группы однотипных операций таким образом, чтобы для каждого элемента существовала вероятность быть выбранным. В ходе выборочной проверки в аудите можно применять либо статистический, либо нестатистический подход.

Понятие «*ошибка*» означает:

- отклонение от нормального функционирования средств внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- искажение учета или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Аналогичным образом понятие «*общая ошибка*» означает:

- степень отклонения (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);
- суммарное искажение (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Аномальная ошибка это ошибка, являющаяся следствием единичного случая, которая не может произойти повторно, за исключением специфических определенных ситуаций, и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности.

Генеральная совокупность — это полный набор данных, из которых аудитор набирает отобранную совокупность и в

отношении которой аудитор хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может разделяться на страты, или подмножества, где каждая страта проверяется отдельно. Выражение «генеральная совокупность» включает в себя понятие «страта».

Риск, связанный с использованием выборочного метода возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог бы быть сделан в том случае, если бы ко всей генеральной совокупности в целом были бы применены те же самые процедуры аудита.

Существуют два типа риска, связанного с использованием выборочного метода:

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); что существенной ошибки не существует вопреки действительности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Данный тип риска 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 действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля); что имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Данный тип риска оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно вызывает необходимость дополнительной работы, заключающейся в установлении того, что первоначальные выводы были неверны.

Математическим дополнением таких рисков являются так называемые уровни доверия: высокому риску соответствует низкий уровень доверия; среднему риску средний уровень доверия; низкому риску высокий уровень доверия.

Риск, не связанный с использованием выборочного метода является следствием факторов, которые приводят аудитора

к ошибочному выводу по любым причинам, кроме тех, которые связаны с объемом выборки (т.е. количеством отбираемых для проверки элементов).

Элемент выборки это индивидуальные элементы, отражаемые в учете, составляющие генеральную совокупность, например, однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, сальдо по лицевым счетам дебиторов.

Статистический подход к выборочной проверке (статистическая выборка) означает применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

– случайный (либо систематический со случайным выбором начальной точки) отбор тестируемой совокупности;

– применение теории вероятностей для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием выборочного метода.

Подход к выборке, который не соответствует обеим данным характеристикам, считается нестатистическим (нестатистической выборкой).

Стратификация это процесс деления генеральной совокупности на подмножества, каждое из которых представляет собой группу элементов выборки со сходными характеристиками (часто с денежной стоимостью).

Допустимая ошибка это максимальный размер ошибки генеральной совокупности, которую аудитор считает приемлемой. Допустимая ошибка связана с уровнем существенности.

10.2. Статистический и нестатистический методы выборочной проверки

Решение об использовании статистического или нестатистического подхода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора с точки зрения более эффективного способа получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств в конкретных обстоятельствах.

При применении статистической выборки объем ото-

бранной совокупности может определяться на основании либо теории вероятности и математической статистики, либо профессионального суждения аудитора. Объем отобранной совокупности не является действительным критерием для разграничения статистических и нестатистических методов.

В некоторых случаях, когда избранный подход не соответствует определению статистической выборки, применяются отдельные составляющие статистического подхода, например, случайный отбор элементов на основании полученных компьютером случайных чисел. Однако статистические измерения риска, связанного с использованием выборочного метода, будут действительны только в том случае, когда принятый подход обладает всеми характеристиками статистической выборки.

Построение выборки. При анализе отбираемой для тестирования совокупности аудитор должен учитывать цели теста и характеристики генеральной совокупности.

Аудитор сначала анализирует конкретные цели, которые должны быть достигнуты, и то сочетание аудиторских процедур, которое, по всей вероятности, в наибольшей мере будет способствовать достижению таких целей. Анализ характера искомых аудиторских доказательств и возможных условий, связанных с ошибками, или других характеристик, касающихся таких аудиторских доказательств, поможет аудитору определить, что именно составляет ошибку и какая генеральная совокупность должна быть использована для выборочной проверки.

Аудитор анализирует, какие условия представляют собой ошибку, исходя из целей теста. Четкое понимание того, что составляет ошибку, важно для включения в прогнозируемые оценки ошибки все те (и только те) условия, которые уместны с учетом целей теста.

При выполнении тестов средств внутреннего контроля аудитор обычно предварительно оценивает уровень ошибки, которую он предполагает обнаружить применительно к проверяемой генеральной совокупности, и уровень риска средств внутреннего контроля. Такая оценка основывается

на предшествующих знаниях аудитора или исследовании небольшого числа элементов генеральной совокупности. Аналогичным образом применительно к процедурам проверки по существу аудитор обычно предварительно оценивает уровень ошибки по генеральной совокупности.

Для аудитора важно обеспечить, чтобы генеральная совокупность была надлежащей с точки зрения цели процедуры выборки (что предполагает анализ направления тестирования) и полной.

Например, если аудитор собирается отобрать из некоторой папки первичные документы для выборочной проверки, нельзя сделать какие-либо выводы относительно всех документов за соответствующий период, если аудитор не уверен в том, что в действительности все документы были подшиты в папку.

При выполнении процедуры проверки по существу сальдо данного счета или группа однотипных операций нередко стратифицируются по своей стоимости. Это позволяет в рамках аудита уделить большее внимание элементам большей стоимости, которые могут быть сопряжены с самыми большими потенциальными денежными ошибками с точки зрения завышения величин.

Аналогичным образом генеральная совокупность может быть стратифицирована в соответствии с какой-либо конкретной характеристикой, которая предполагает более высокий риск ошибок, например, при тестировании оценки дебиторской задолженности величины сальдо могут быть стратифицированы по сроку их возникновения.

Результаты процедур, применяемых к какой-либо отобранной совокупности элементов в рамках одной страты, могут распространяться только на элементы, которые составляют такую страту. Для вывода в отношении всей генеральной совокупности аудитору потребуется проанализировать риск и существенность в отношении остальных страт, которые составляют всю генеральную совокупность.

Например, на 20% от общего числа элементов генеральной совокупности может приходиться 90% стоимости сальдо счета. Аудитор может исследовать отобранную со-

вокупность этих элементов. В этом случае аудитор оценивает результаты отобранной совокупности и делает выводы о свойствах элементов, составляющих 90% стоимости, обособленно от остальных 10%, применительно к которым будут использоваться другой отбор или другие средства получения доказательств (либо такие 10% могут быть сочтены несущественными).

При проведении аудиторских процедур по существу, особенно при тестировании на предмет завышения величин, нередко оказывается эффективным определение элементов выборки как отдельных денежных единиц (например, сумов), которые составляют сальдо счета или группу однотипных операций. Выбрав отдельные конкретные денежные единицы из генеральной совокупности (например, сальдо дебиторской задолженности), аудитор затем исследует конкретные элементы (например, отдельные сальдо, которые содержат такие денежные единицы). Такой способ определения элементов выборки ориентирует аудиторскую работу на проверку элементов большей стоимости, поскольку они с большей вероятностью оказываются отобранными, и это может приводить к меньшему объему выборки. Данный прием обычно используется в сочетании с методом систематического отбора проверяемой совокупности и наиболее эффективен при отборе элементов из компьютеризированной базы данных.

Основные методы отбора совокупности случайный, систематический и бессистемный.

В ходе случайного отбора аудитору следует использовать генератор случайных чисел в компьютере или таблицы случайных чисел.

В ходе систематического отбора число элементов в генеральной совокупности делится на объем отобранной совокупности так, чтобы обеспечить интервал выборки, скажем, равный 50, и после определения исходной точки в пределах первых 50 элементов затем отбирается каждый 50-й элемент выборки.

Отобранная совокупность будет носить более случайный характер, если исходная точка определяется путем ис-

пользования генератора случайных чисел в компьютере или таблиц случайных чисел, а не бессистемным образом.

При использовании систематического отбора аудитору необходимо удостовериться в том, что элементы отобранной совокупности внутри генеральной совокупности не структурированы таким образом, что интервалы выборки соответствуют какой-то конкретной особенности структуры генеральной совокупности.

В ходе бессистемного отбора аудитор формирует отобранную совокупность, не следуя какому-либо структурному методу.

Несмотря на то что структурный метод не используется, аудитор тем не менее должен избегать какой-либо сознательной предвзятости или предсказуемости (например, не избегать каких-либо элементов, которые трудно обнаружить, или не всегда выбирать первые или последние проводки на данной странице) тем самым он обеспечит, чтобы все статьи генеральной совокупности могли быть выбраны.

Бессистемный отбор не должен применяться, если используется статистическая выборка.

Существует практика отбора элементов для проверки блоками, т.е. выбор смежных элементов генеральной совокупности (например, первичных документов некоторого раздела учета, относящихся к одному конкретному месяцу).

Выбор блоком обычно не может применяться при отборе элементов для проверки в ходе аудита, поскольку большинство генеральных совокупностей структурировано таким образом, что последовательно расположенные элементы могут предположительно иметь сходные характеристики, которые отличаются от характеристик иных элементов генеральной совокупности.

Объем выборки (количество отбираемых для проверки элементов). При определении объема выборки аудитор должен анализировать, снижен ли риск, связанный с использованием выборочного метода, до приемлемо низкого уровня. Уровень риска, связанного с использованием вы-

борочного метода, который аудитор готов принять, оказывает влияние на объем выборки. Чем ниже риск, который готов принять аудитор, тем больше необходимый объем выборки.

Объем выборки может быть определен путем применения специальных формул, полученных на основе теории вероятностей и математической статистики, либо путем вынесения аудитором профессионального суждения, применяемого объективно с учетом данных обстоятельств.

Отбор подлежащей проверке совокупности элементов. Аудитор должен отбирать элементы для подлежащей проверке совокупности, исходя из того, чтобы каждый отдельный элемент выборки в генеральной совокупности имел вероятность быть отобранным. Статистическая выборка требует, чтобы элементы для выборки отбирались случайным образом, т.е. так, чтобы у каждого элемента была бы некоторая ненулевая вероятность быть выбранным. Элементы выборки могут представлять собой натуральные объекты (например, счета-фактуры) или денежные единицы. При нестатистической выборке аудитор основывается на профессиональном суждении.

Поскольку целью выборки является получение выводов относительно всей генеральной совокупности, аудитор старается сформировать репрезентативную совокупность путем отбора элементов выборки, обладающих характеристиками, типичными для генеральной совокупности, и проверяемая совокупность элементов должна формироваться таким образом, чтобы исключалась какая бы то ни было предвзятость.

Проведение аудиторских процедур. Аудитор должен проводить аудиторские процедуры, являющиеся надлежащими для конкретной цели теста по каждому отобранному элементу.

Если отобранный элемент не является надлежащим для применения процедуры, то процедура обычно совершается по отношению к какому-либо замещающему элементу.

Оценка результатов отобранной совокупности. Аудитор должен оценить результаты проверки элементов в ото-

бранной совокупности, чтобы определить, подтвердилась ли предварительная оценка соответствующей характеристики генеральной совокупности или таковая должна быть пересмотрена.

В случае использования тестов средств внутреннего контроля неожиданно высокая доля ошибок в отобранной совокупности может привести к увеличению оцениваемого уровня риска средств внутреннего контроля, если только не будут получены дополнительные аудиторские доказательства, обосновывающие первоначальную оценку.

В случае аудиторской процедуры проверки по существу неожиданно высокое значение ошибки в отобранной совокупности может дать аудиту основания полагать, что сальдо счета или группа однотипных операций являются существенно искаженными в отсутствие дополнительных аудиторских доказательств того, что такие существенные искажения не имеют места.

Если совокупная величина типичных ошибок, прогнозируемых ошибок и аномальных ошибок меньше величины допустимой ошибки, но приближается к ней, аудитор анализирует убедительность результатов выборочной проверки с точки зрения других аудиторских процедур и может счесть целесообразным получение дополнительных аудиторских доказательств. Совокупная величина типичных ошибок, прогнозируемых ошибок и аномальных ошибок является наилучшей оценкой аудитором ошибки всех элементов генеральной совокупности.

На выводы, сделанные по результатам выборочной проверки, оказывает воздействие риск, связанный с использованием выборочного метода. Таким образом, если лучшая оценка ошибки приближается к допустимой, аудитор оценивает риск того, что иная выборка привела бы к другой оценке ошибки, которая могла бы превысить допустимую. Анализ результатов других аудиторских процедур позволяет аудитору оценить этот риск; в то же время такой риск уменьшается, если в ходе аудита были получены дополнительные аудиторские доказательства.

Если анализ результатов проверки отобранной сово-

купности показывает, что необходимо пересмотреть предварительную оценку соответствующей характеристики генеральной совокупности, то аудитор может:

– попросить руководство аудируемого лица проанализировать выявленные ошибки;

– рекомендовать руководству попытаться обнаружить в данной области учета другие ошибки, а также сделать необходимые корректировки;

– модифицировать запланированные аудиторские процедуры;

– рассмотреть влияние результатов проверки отобранной совокупности на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении.

Вопросы для самопроверки

1. Что такое аудиторская выборка?
2. В каких случаях применяется выборочный метод проверки?
3. В чем состоит задача выборочной проверки на соответствие?
4. Что такое статистический подход к выборочной проверки?
5. Что такое нестатистический подход к выборочной проверки?

Глава 11. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ СТАДИЯ АУДИТА

11.1. Оценка результатов аудиторской проверки и доведение его руководству

После проведения всех необходимых процедур аудитор оценивает полноту и качество исполнения всех пунктов программы. Кроме того, аудитор рассматривает адекватность раскрытия финансовой информации в отчетности.

На этой стадии проверки аудитор может составить письмо о представлении информации (написанное от лица руководства предприятия), содержащее перечень ответов руководства на основные вопросы, поставленные в ходе аудита, а также признание ответственности менеджмента за правильное представление информации, включенной в финансовую отчетность.

Такое письмо подписывается руководством экономического субъекта. Если руководство отказывается его подписать, то аудитор рассматривает вопрос о выдаче заключения, отличного от безусловно-положительного.

Кроме того, важной частью этого этапа проверки является оценка фактической величины уровня существенности. В случае обнаружения ошибок и нарушений аудитор определяет их общую сумму, чтобы понять, является ли эта сумма существенной. Иногда истинная величина ошибки неизвестна, поэтому аудитор должен оценить ее возможную величину и существенность.

В конце аудита необходимо еще раз просмотреть все рабочие документы, чтобы проверить качество исполнения той части процедур, которая выполнялась ассистентами, а также удостовериться, что аудит соответствует установленным стандартам.

И наконец, весьма полезно представить рабочие документы для обзора лицу, не участвующему в аудите, или контролеру, чтобы выявить возможные слабые места ауди-

торской проверки, а также определить возможность защиты качества аудита перед независимым наблюдателем.

Аудитор должен сообщать информацию, полученную по результатам аудита, руководству и представителям собственника аудируемого лица.

Под руководящими работниками (руководством) аудируемого лица понимаются лица, отвечающие за повседневное руководство аудируемым лицом, а также осуществление финансово-хозяйственных операций, ведение бухгалтерского учета и подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности (например, генеральный директор, финансовый директор, главный бухгалтер).

Под представителями собственника аудируемого лица понимаются 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 (например, совет директоров, комитет совета директоров по аудиту, ревизионная комиссия).

Под информацией, полученной по результатам аудита, подразумеваются сведения, ставшие известными в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые, по мнению аудитора, являются важными и касающимися одновременно руководства и представителей собственника при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и раскрытием информации в ней. Информация, полученная по результатам аудита, включает только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудита.

Надлежащие получатели информации. Аудитор должен установить круг лиц из числа руководства и представителей собственника аудируемого лица, которым должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита, представляющая интерес для управления аудируемым лицом.

Организационная структура и принципы корпоративного управления могут быть различными для разных аудируемых лиц. Такое разнообразие усложняет универсальное определение круга лиц, которым аудитор сообщает информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления аудируемым лицом. Аудитор основывается на собственном профессиональном суждении для определения тех лиц, которым должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита, принимая во внимание управленческую структуру аудируемого лица, обстоятельства аудиторского задания и особенности действующего законодательства. Аудитору следует учитывать права и обязанности соответствующих лиц.

Если управленческая структура аудируемого лица четко не определена или представители собственника не могут быть четко определены в соответствии с условиями задания или согласно законодательству, то аудитор приходит к соглашению с аудируемым лицом в отношении того, кому должна сообщаться информация, полученная по результатам аудита.

Во избежание недоразумений в договоре (письме) о проведении аудита может быть разъяснено, что аудитор будет сообщать только ту информацию, полученную по результатам аудита и представляющую интерес для управления, на которую он обратит внимание в результате проведения аудита, и что аудитор не обязан разрабатывать процедуры, специально направленные на поиск информации, имеющей значение для управления аудируемым лицом. В договоре (письме) о проведении аудита могут также содержаться:

- указание на форму, в которой будет сообщаться информация, полученная по результатам аудита;
- перечень надлежащих лиц, которым будет сообщаться такая информация;
- перечень конкретных аспектов аудита, представляющих интерес для управления аудируемым лицом, в отношении сообщения информации о которых была достигнута договоренность.

Повышение эффективности в области сообщения информации, полученной по результатам аудита, достигается с помощью налаживания конструктивных рабочих взаимоотношений между аудитором и руководством или представителями собственника аудируемого лица. Эти взаимоотношения должны развиваться с учетом соблюдения требований профессиональной независимости и объективности.

Информация, полученная по результатам аудита, которую следует сообщать руководству аудируемого лица. Аудитор должен рассмотреть информацию, полученную по результатам аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, и сообщить сведения, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, надлежащим получателям такой информации. Как правило, такая информация включает в себя:

– общий подход аудитора к поведению 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 или изменения руководством аудируемого лица значимых принципов и методов учетной политики, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;

– возможное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица каких-либо значимых рисков и внешних факторов, таких, как судебные разбирательства, которые должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

– предлагаемые аудитором корректировки как осуществленные, так и не осуществленные аудируемым лицом, которые оказывают или могут оказать существенное воздействие на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица;

– существенные неопределенности, касающиеся событий или условий, которые могут в значительной мере поставить под сомнение способность аудируемого лица про-

должать непрерывно осуществлять свою деятельность;

– разногласия аудитора с руководством аудируемого лица по таким вопросам, которые по отдельности или в совокупности могут быть значимыми для финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица или аудиторского заключения. Сообщаемая в этой связи информация должна включать пояснения о том, был ли данный вопрос разрешен или нет и насколько значимый характер он носит;

– предполагаемые модификации аудиторского заключения; другие вопросы, требующие внимания представителей собственника: существенные недочеты в области внутреннего контроля, вопросы, касающиеся порядочности руководства аудируемого лица, а также случаи недобросовестных действий руководства;

– любые другие вопросы, освещение которых согласовано аудитором и аудируемым лицом в договоре (письме) о проведении аудита.

В качестве части информации по результатам аудита, сообщаемой аудитором надлежащим лицам, эти лица должны быть проинформированы о том, что:

- сведения, сообщаемые аудитором, включают только те аспекты, которые привлекли внимание аудитора в результате осуществления аудита;
- аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности не направлен на выявление всех вопросов, которые могут представлять интерес для управления аудируемым лицом.

Сроки и формы сообщения информации. Аудитор должен своевременно сообщать информацию, полученную по результатам аудита. Это дает возможность представителям собственника оперативно принимать надлежащие меры.

Для того чтобы сообщать информацию своевременно, аудитору следует обсудить с представителями собственника порядок, принципы и сроки сообщений такой информации. В определенных случаях в связи с неотложным характером вопроса аудитор может сообщить о нем раньше, чем было согласовано предварительно.

Аудитор может сообщать надлежащим получателям информацию, полученную по результатам аудита, в устной

или письменной форме. На решение аудитора о том, сообщать ли информацию в устном или письменном виде, влияют следующие факторы:

– размер, структура, организационно-правовая форма и техническое обеспечение аудируемого лица;

– характер, важность и особенности вопросов в составе информации, полученной по результатам аудита, представляющей интерес для управления аудируемым лицом;

– существующие договоренности между аудитором и аудируемым лицом в отношении регулярных встреч или докладов;

– принятый аудитором порядок общения с представителями собственника.

Если вопросы информации, полученной по результатам аудита, представляющие интерес для управления аудируемым лицом, сообщаются в устной форме, то аудитору следует документально отразить в рабочих документах эти вопросы и реакцию на них. Такие документы могут иметь форму копий протоколов обсуждений, проводимых аудитором с представителями собственника. В некоторых случаях в зависимости от характера, важности и особенностей вопросов может быть целесообразным, чтобы аудитор получал от представителей собственника письменные подтверждения в отношении любых устных сообщений по вопросам аудита, представляющим интерес для управления.

Как правило, аудитор вначале обсуждает с руководством аудируемого лица вопросы аудита, представляющие интерес для управления, за исключением тех вопросов, которые ставят под сомнение компетентность или порядочность самих руководящих работников. Если руководство соглашается самостоятельно сообщить о вопросе информации, полученной по результатам аудита, представляющем интерес для управления, представителям собственника, то аудитору может не потребоваться повторное сообщение данного вопроса при условии, что аудитор удовлетворен эффективностью и надлежащим характером сообщения такой информации.

Аудитору следует проанализировать, могут ли какие-либо вопросы информации, полученной по результатам предыдущего аудита, иметь значение для достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности текущего года. Если аудитор приходит к выводу, что такой вопрос представляет интерес для управления аудируемым лицом, он может принять решение повторно сообщить о нем представителям собственника.

Аудитору следует выполнять требования действующего законодательства и этические нормы профессионального аудиторского объединения, членом которого он состоит, в отношении конфиденциальности информации, полученной по результатам аудита. В некоторых случаях потенциальные конфликты между этическими и правовыми обязательствами аудитора в отношении конфиденциальности и требованиями по предоставлению информации могут носить сложный характер. В этих обстоятельствах аудитору целесообразно проконсультироваться с юристом.

Законодательными или нормативными актами могут устанавливаться обязательства аудитора в отношении сообщения информации, полученной по результатам аудита, имеющей отношение к управлению аудируемым лицом. Эти дополнительные требования о сообщении информации не охватываются вышеназванным правилом (стандартом), но могут влиять на содержание, форму и сроки представления аудитором информации надлежащим ее получателям.

Во всех случаях обязательного аудита аудиторские организации обязаны готовить и представлять письменную информацию (отчет) руководству (собственникам) проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита. Аудиторские организации могут готовить и передавать в устном или письменном виде по ходу осуществления аудита промежуточную информацию.

Цель письменной информации — довести до руководства проверяемого субъекта сведения о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системах внутреннего контроля, которые могут привести к существенным

ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

В случае инициативного аудита аудиторские организации обязаны готовить и предоставлять экономическим субъектам письменную информацию аудитора в случаях, если:

- договором на осуществление инициативного аудита предусматривается подготовка по итогам аудита заключения аудитора;
- договором на осуществление инициативного аудита предусматривается не подготовка заключения аудитора, а подготовка письменной информации аудитора.

В письменной информации аудитора должно быть указано все, что связано с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта, ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности, т.е. любая информация, касающаяся проведенного аудита и фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, которая была сочтена целесообразной.

Письменная информация аудитора не может рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках — она отражает лишь те из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки.

Письменная информация аудитора должна быть подписана аудиторами и иными специалистами, непосредственно проводившими аудит. Если аудиторскую проверку проводила группа, состоящая из значительного количества сотрудников аудиторской организации, письменная информация аудитора должна быть подписана руководителем группы сотрудников или руководителями отдельных подгрупп (бригад, звеньев и т.п.) в составе общей группы.

Письменная информация аудитора должна иметь сквозную нумерацию страниц. Рекомендуется оформлять первую страницу на бланке аудиторской организации — либо с угловым штампом, либо в соответствии с требова-

ниями, предъявляемыми в аудиторской организации к оформлению официальной переписки.

Каждая аудиторская организация обязана разработать единые (внутрифирменные) требования к форме подготовки письменной информации аудитора, которые утверждаются руководителем аудиторской организации. Выполнение этих требований обеспечивает аккуратное и единообразное оформление данного документа для различных экономических субъектов.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке должны содержаться реквизиты аудиторской организации и реквизиты проверяемого экономического субъекта, а также указание на период времени, к которому относится документация экономического субъекта, проверенная в ходе аудита, дата подписания письменной информации аудитора и выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством Республики Узбекистан порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющие или могущие повлиять на ее достоверность.

В дополнение к обязательным сведениям в зависимости от объема, масштаба и специфики аудиторской проверки, а также размеров аудиторской фирмы, размеров и особенностей экономического субъекта, подлежащего проверке, следует включать в письменную информацию аудитора следующие сведения:

– особенности выполнения аудиторской проверки, предусмотренные договором (контрактом, письмом-обязательством) между аудиторской организацией и экономическим субъектом, а также особенности выполнения работы, ставшие известными в ходе проверки;

– данные о количественном составе работников, выполняющих бухгалтерский учет, структуре бухгалтерии и об особенностях применяемой системы бухгалтерского учета;

– перечень основных областей или направлений бухгалтерского учета, которые подлежали проверке;

– сведения о методике аудиторской проверки; подтвер-

ждение того, что аудиторская организация следовала в работе правилам (стандартам) аудиторской деятельности; указание, какие разделы бухгалтерской документации были проверены сплошным, а какие — выборочным способом и на основе каких принципов производилась аудиторская выборка;

– перечень замечаний, указаний на недостатки и рекомендаций как таковых;

– оценка (при наличии такой возможности) количественного расхождения отчетных и (или) налоговых показателей, представленных экономическим субъектом, и прогнозируемых показателей по результатам проверки аудиторской организацией;

– в случае проверки крупных экономических субъектов со сложной организационной структурой — сведения о проверках филиалов, подразделений и дочерних фирм такого экономического субъекта, общие результаты таких проверок и анализ влияния этих частных результатов на итоги аудиторской проверки экономического субъекта в целом;

– при последующих аудиторских проверках — оценку и анализ выполнения рекомендаций или исправления экономическим субъектом, подлежащим аудиту, недостатков, указанных в предшествующих документах, содержащих письменную информацию аудитора;

– в случае отклонения от требований правил (стандартов) аудиторской деятельности (при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг) — сам факт и причины такого отклонения.

Сведения, содержащиеся в письменной информации аудитора, должны быть четкими, краткими, содержательными, без фактических неточностей. В необходимых случаях в письменной информации аудитора должны иметься обоснования количественных расчетов и оценок, ссылки на документы действующего законодательства.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке указывается, какие из сделанных замечаний существенны и какие несущественны, влияют ли они (или могут влиять) на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. При подготовке аудиторской организацией условно-положительного заключения, отрицательного заключения или отказе от выражения мнения в письменной информации аудитора должна содержаться развернутая аргументация причин формирования у аудитора соответствующего мнения.

Письменная информация аудитора готовится в ходе аудиторской проверки и представляется руководителю и (или) собственнику экономического субъекта, подлежащего аудиту, на завершающей стадии аудиторской проверки. Письменная информация аудитора может быть передана только лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг; лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации аудитора в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг, и, наконец, любому другому лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг, — в случае письменного указания на то аудиторской организации.

Отдельные вопросы письменной информации аудитора могут обсуждаться в устной форме или в порядке обмена письмами с сотрудниками экономического субъекта в ходе его проверки с учетом степени ответственности, допуска к информации и уровня компетентности таких сотрудников. При этом все письменные входящие и исходящие документы такого рода аудиторы должны в обязательном порядке приобщать к прочей своей рабочей документации.

По итогам аудиторской проверки по согласованию с руководством экономического субъекта может быть подготовлен предварительный вариант письменной информации, в которой могут содержаться требования внесения (с выполнением установленных для этого правил) исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовки перечня

уточнений к уже подготовленной бухгалтерской отчетности. Выполнение таких требований в случае, если они касаются исправлений, имеющих существенный характер, является обязательным для того, чтобы аудиторская организация впоследствии могла представить экономическому субъекту положительное аудиторское заключение.

Руководство экономического субъекта может подготовить письменный ответ на предварительный вариант письменной информации аудитора, отражающий точку зрения проверяемой организации на замечания, содержащиеся в варианте этого документа. Оно может провести встречу с аудиторами, пригласив со своей стороны тех лиц, которых сочтет необходимым, для обсуждения предварительного варианта документа.

Аудиторская организация обязана подготовить в те же сроки (если иное не оговорено в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг), что и аудиторское заключение, окончательный вариант письменной информации аудитора. Замечания экономического субъекта принимаются аудиторской организацией в расчет, только если аудиторы сочтут это необходимым. В том случае, если в предварительном варианте письменной информации аудитора содержались замечания, имеющие существенный характер, в окончательном варианте письменной информации необходимо дать оценку и анализ исправлений, сделанных работниками экономического субъекта в порядке выполнения требований аудиторов.

Письменная информация аудитора составляется не менее чем в двух экземплярах: один передается под расписку только (и исключительно) лицу, указанному выше, а второй экземпляр остается в распоряжении аудиторской организации и приобщается к прочей рабочей документации аудитора. Несогласие получателя письменной информации с содержанием ее окончательного варианта не может служить основанием для отказа в получении этого документа. По согласованию письменная информация аудитора может быть переслана по почте. В этом случае ко второму экземпляру письменной информации аудитора при архивном

хранении в аудиторской организации подшиваются документы, подтверждающие факт почтового отправления либо иного способа передачи этой письменной информации.

Письменная информация аудитора является конфиденциальным документом. Сведения, содержащиеся в нем, не подлежат разглашению аудиторской фирмой, ее сотрудниками либо аудитором, работающим самостоятельно, за исключением случаев, прямо предусмотренных законами Республики Узбекистан.

Экономический субъект вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации аудитора, по своему усмотрению. Аудиторская организация не несет ответственности за разглашение конфиденциальной информации клиента, произошедшее по вине или с ведома работников экономического субъекта.

Аудиторская организация может готовить копии со своего экземпляра письменной информации аудитора для целей, связанных с проведением последующих аудиторских проверок. Требования конфиденциальности информации при этом сохраняются.

В случае смены аудиторской организации руководство проверяемого экономического субъекта обязано предоставить новой аудиторской организации копии письменной информации по результатам аудиторских проверок не менее чем за три предшествующих финансовых года, подготовленной прежней аудиторской организацией. Новая аудиторская организация обязана соблюдать конфиденциальность информации, содержащейся в документах, подготовленных ранее.

11.2. Аудиторское заключение и его структура

Порядок подготовки аудиторского заключения регламентируется Международными стандартами аудита МСА 700 и МСА 700А, а также законом Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» и НСАД № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности».

Согласно национальному стандарту аудиторской деятельности:

Аудиторский отчет - документ, адресованный руководителю, собственнику, общему собранию участников (акционеров) хозяйствующего субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, выявленных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, нарушениях в финансовой отчетности, а также другую информацию, полученную в результате проведения аудиторской проверки, и являющийся основанием для составления аудиторского заключения.

Аудиторское заключение - документ, содержащий выраженное в письменной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным законодательством и доступный для пользователей финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Аудиторское заключение составляется на основании аудиторского отчета.

Аудиторское заключение должно быть подписано аудитором (аудиторами), руководителем аудиторской организации и заверено печатью аудиторской организации.

Форма и содержание аудиторского заключения определяются национальными стандартами аудиторской деятельности.

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта содержит мнение аудиторской фирмы о достоверности этой отчетности, которое должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Республике Узбекистан.

Структура аудиторского отчета. Аудиторский отчет содержит:

а) название («Аудиторский отчет» или «Отчет аудиторской организации»: оба названия равнозначны);

б) наименование адресата;

в) вводную часть;

г) аналитическую часть;

д) итоговую часть.

В вводной части аудиторского отчета содержатся реквизиты аудиторской организации, в том числе номер и дата лицензии на осуществление аудиторской деятельности, сведения об аудиторах и других лицах, участвовавших в аудиторской проверке, а также основание для проведения аудиторской проверки и общая характеристика деятельности хозяйствующего субъекта.

Аналитическая часть аудиторского отчета содержит ссылку на НСАД и должна включать:

- результаты проверки состояния внутреннего контроля у хозяйствующего субъекта (подробное описание);
- результаты проверки состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- результаты проверки соблюдения законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;
- результаты проверки правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей;
- результаты проверки сохранности активов.

Информация о результатах проверки состояния внутреннего контроля хозяйствующего субъекта должна включать:

- общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности хозяйствующего субъекта;
- описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности хозяйствующего субъекта.

Информация о результатах проверки состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта должна включать:

- оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;

- описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных нарушений, установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.

Информация о результатах проверки соблюдения хозяйствующим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций должна включать:

- оценку соответствия совершенных хозяйствующим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству;

- описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных несоответствий совершенных хозяйствующим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству.

Информация о результатах проверки правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей должна включать:

- оценку правильности составленных и представленных в соответствующие органы расчетов налогов и других обязательных платежей;

- описание фактов нарушения установленного порядка исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей, отклонений при определении налогооблагаемой базы.

Результаты проверки сохранности активов должны основываться на инвентаризации активов и включать сведения об их фактическом наличии и сохранности.

Итоговая часть аудиторского отчета должна содержать рекомендации аудиторской организации по устранению выявленных отклонений и нарушений, а также предложения и консультации по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта. Аудиторский отчет должен быть подписан постранично аудитором (аудиторами), осуществлявшим аудиторскую проверку финансовой отчетности.

Аудиторский отчет направляется заказчику аудиторской проверки с указанием всех необходимых реквизитов заказчика.

Аудиторская организация несет ответственность за составление аудиторского отчета в соответствии с законодательством.

Информация, содержащаяся в аудиторском отчете, является конфиденциальной и не подлежит разглашению. За разглашение информации лица, получившие доступ к этой информации, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством.

Структура аудиторского заключения. Аудиторское заключение включает следующие элементы:

а) название («Аудиторское заключение» или «Заключение аудиторской организации»: оба названия равнозначны);

б) наименование адресата;

в) вводную часть;

г) констатирующую часть;

д) итоговую часть;

е) дату выдачи аудиторского заключения;

ж) адрес аудиторской организации;

з) подписи аудиторов и руководителя аудиторской организации.

Аудиторское заключение должно быть заверено печатью аудиторской организации. Аудиторская организация должна соблюдать единообразие формы аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть адресовано заказчику аудиторской проверки с указанием всех необходимых реквизитов заказчика.

Вводная часть аудиторского заключения включает в себя следующие реквизиты аудиторской организации:

- юридический адрес и телефоны аудиторской организации;
- номер лицензии на право осуществления аудиторской деятельности, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию;
- номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской организации;
- номер расчетного счета аудиторской организации;

- фамилия, имя и отчество аудитора (аудиторов), принимавших участие в аудиторской проверке, а также руководителя аудиторской организации.

Вводная часть аудиторского заключения должна содержать перечень проверенной финансовой отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

В вводной части должно указываться, что: хозяйствующий субъект несет ответственность за подготовку и достоверность финансовой отчетности, подлежащей аудиторской проверке; а аудиторская организация несет ответственность за соответствие аудиторского заключения результатам финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

В аудиторском заключении должно констатироваться, что аудиторская проверка проведена в соответствии с НСАД.

Констатирующая часть должна указывать, что аудиторская проверка заключается в оценке достоверности и соответствия финансовой отчетности и иной финансовой информации законодательству, а также фактическому состоянию финансово-хозяйственной деятельности. Констатирующая часть должна содержать подтверждение аудиторской организации, что аудиторская проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

В итоговой части аудиторского заключения должно быть четко изложено мнение аудиторской организации по поводу того, дает ли проверенная финансовая отчетность достоверную картину о фактическом состоянии финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и соответствует ли финансовая отчетность законодательству.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая

(бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства РУз. относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой отчетности.

Согласно национальному стандарту аудиторские заключения можно подразделить на следующие виды:

а) положительное аудиторское заключение;

б) отрицательное аудиторское заключение.

Положительное аудиторское заключение должно быть составлено тогда, когда аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта достоверно отражает его финансовое положение и совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции соответствуют требованиям законодательства Республики Узбекистан.

Отрицательное аудиторское заключение должно быть составлено тогда, когда аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта содержит искажения, которые в случае их неустранения хозяйствующим субъектом могут ввести в заблуждение пользователя финансовой отчетности.

Отрицательное аудиторское заключение составляется также в случаях, когда совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции достоверно отражены в финансовой отчетности, но не соответствуют требованиям законодательства.

Аудиторская организация может отказаться от составления аудиторского заключения тогда, когда аудиторская организация из-за ограничения объема аудиторской про-

верки не может получить достаточные аудиторские доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности.

Аудиторское заключение составляется не менее чем в трех экземплярах, из которых два экземпляра представляются заказчику аудиторской проверки. Аудиторское заключение должно быть понятным пользователям финансовой отчетности, содержать указания на ограничения, вызванные неуверенностью и (или) несогласием аудитора.

Аудиторское заключение является открытой информацией, которая должна быть доступна всем пользователям финансовой отчетности. Аудиторское заключение вместе с соответствующими финансовыми отчетами может быть опубликовано хозяйствующим субъектом.

Вопросы для самопроверки

1. В каких формах оформляются результаты аудиторской проверки?
2. Какие результаты аудиторской проверки включаются в информацию представляемую руководству аудируемого лица?
3. Назовите структуру отчета аудитора?
4. Дайте определение аудиторского заключения, приведите его структуру и содержание.
5. Какие виды удиторских заключений вы знаете? Приведите их краткую характеристику.

Раздел II. МЕТОДИКА ПРАКТИЧЕСКОГО АУДИТА

Глава 1. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1. Источники информации для проверки

Источники информации, используемые при аудите основных средств, зависят от принятой предприятием учетной политики. Это выражается в выборе методов начисления амортизационных отчислений, ввода основных средств в эксплуатацию и др.

Операции по основным средствам должны оформляться унифицированными межведомственными формами первичной учетной документации. Основными источниками информации, необходимыми для аудиторской проверки, служат:

- акт о приеме-передачи объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) — ф. № ОС-;
- акт о приеме-передаче здания (сооружения) — ф. № ОС-1а;
- акт о приеме-передачи групп объектов основных средств» (кроме зданий, сооружений) — ф. № ОС-16;
- накладная на внутреннее перемещение объектов основных» средств — ф. № ОС-2;
- акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств — ф. № 4;
- акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) — ф. № ОС-4;
- акт о списании автотранспортных средств — ф. № ОС-4;
- акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) — ф. № ОС-46;

- инвентарная карточка учета объекта основных средств ф. № ОС-6;
- инвентарная карточка группового учета объектов основных средств — ф. № ОС-6а;
- инвентарная книга учета объектов основных средств ф. № ОС-6б;
- акт о приеме (поступлении) оборудования — ф. № ОС-14;
- акт о приеме-передаче оборудования в монтаж — ф. № ОС-15;
- акт о выявленных дефектах оборудования — ф. № ОС-16;
- журналы-ордера № 13, 10 и 10/1 — для ведения синтетического учета движения основных средств и их износа (при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета), а при использовании компьютерных информационных технологий — машинограммы дебетовых и кредитовых оборотов по счетам основных средств;
- главная книга;
- баланс (ф. № 1);
- отчет о финансовых результатах (ф. № 2);
- отчет о собственном капитале (ф. № 5);
- пояснительная записка;
- другие документы, справки, расчеты и т.д.

1.2. Программа аудиторской проверки учета основных средств

Основные направления аудита учета основных средств должны обеспечить:

- контроль за наличием и сохранностью основных средств;
- правильность отнесения предметов к основным средствам;
- правильность оценки основных средств в учете;
- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;

▪ правильность начисления и отражения в учете амортизации и ремонта основных средств;

▪ правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности. В соответствии с основными направлениями и задачами аудита основных средств можно выделить четыре направления проверки:

1) аудит наличия и сохранности основных средств;

2) аудит движения основных средств;

3) аудит правильности начисления амортизации;

4) проверка правильности налогообложения по основным средствам.

Аудиторская проверка учета основных средств проводится на основании общего плана и программы аудита основных средств. В программу аудита основных средств можно включить следующие аудиторские процедуры:

1.Общие процедуры:

• Тестирование системы внутреннего контроля.

• Тестирование системы бухгалтерского учета.

• Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета.

• Анализ учетной политики в целях налогового учета.

• Анализ рабочего плана счетов.

• Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса.

• Расчет объема и построение выборки.

2. Процедуры по существу:

• Инвентаризация ОС.

• Проверка договоров.

• Проверка правильности документального оформления поступления, учета и выбытия ОС.

• Проверка соответствия ОС критериям активов.

• Проверка соответствия оценки и отражения в учете поступления ОС учетной политике и законодательству.

• Проверка правильности учета и начисления амортизации ОС и соответствия учетной политике.

• Проверка правильности учета и оформления затрат на ремонт ОС.

• Переоценка основных средств и отражение в учете ее результатов.

• Проверка соответствия совершенных операций проверяемому периоду.

• Проверка соответствия стоимости приобретаемых и выбиваемых ОС данным учета.

• Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.

• Предварительный перечень ошибок и замечаний.

• Сводка методических (систематических) нарушений.

• Анализ результатов выборочной проверки.

• Перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения.

• Выводы по разделу аудита.

1.3. Перечень аудиторских процедур

Аудитору необходимо потребовать от предприятия составить детальный список всех основных средств, которыми владеет предприятие на дату составления отчета, с разбивкой их по типам. К этому списку должны быть приложены сведения о снижении или переоценке стоимости объектов основных средств, сведения об основных средствах, арендованных предприятием у других предприятий, организаций.

Основные средства отражаются в учете не систематически, а по мере совершения операций, что влияет на правильность начисления амортизации и включения ее в издержки обращения и производства.

Накопленные амортизационные отчисления подсчитываются по состоянию на отчетную дату. Несмотря на то что список основных средств содержит обширную информацию о наличии основных средств, их движении в течение года, аудитору необходимо получить и документы, отражающие поступление, выбытие, перемещение основных

средств. По данным документов и бухгалтерским записям в них можно убедиться в том, насколько правильно были отражены операции по движению основных средств на счетах «Основные средства».

Подтверждение данных о хозяйственных операциях по учету основных средств — расширенная процедура, так как основная часть данных содержится во внешних и внутренних документах.

Привлечение таких документов, как счета-фактуры, контракты, соглашения об аренде, страховые полисы, отметки (акты) налоговой инспекции, позволит аудитору получить убедительную информацию об аудируемом объекте. Если аудиторам необходимы более полные данные, чем те, которые можно извлечь из регистров учета, то они должны ознакомиться с письмами, адресованными арендодателям, страховым компаниям и государственным учреждениям.

Документальное подтверждение хозяйственных операций по основным средствам — это процесс выбора статьи счета и прослеживания в обратном порядке, т.е. поиск исходных документов, подтверждающих правильность учетной записи. По основным средствам аудиторы могут сделать выборку, чтобы установить факт поступления, выбытия основных средств, а также выявить статьи ремонта, по которым были затрачены значительные средства. Можно использовать также метод случайной выборки. Таким образом можно установить отраженные в учете суммы налогов и расходов по страхованию основных средств.

В процессе аудита основных средств широко применяют прием пересчета, который необходимо осуществлять при проверке начисления износа и оценок выбытия и списания основных средств. Накопленный износ существует как арифметическая величина, поэтому определение ее реальности возможно только путем пересчета.

Проверка учета движения основных средств. Пути поступления основных средств на предприятие:

- приобретение за плату у поставщиков;
- безвозмездное поступление;
- учредительские взносы в уставный капитал;

- выкуп арендованных основных средств;
- возврат имущества (основных средств) по договору о совместной деятельности.

Поступление основных средств оформляется актом о приеме-передаче объекта основных средств (ф. ОС-1) с приложением к нему технической документации на данный объект.

Причины выбытия основных средств на предприятии:

- ликвидация объекта в силу ветхости и износа, а также в силу форс-мажорных обстоятельств;
- ликвидация в связи с переоборудованием, модернизацией;
- передача основных средств другим организациям.

Для определения непригодности основных средств на предприятии создается специальная комиссия. Ликвидацию объектов комиссия оформляет актом на списание основных средств (ф. ОС-3), который утверждается руководителем предприятия. На его основании бухгалтер проставляет в карточке дату выбытия объекта и номер акта.

В местах использования основных средств (в цехах и отделах предприятия) ведутся инвентарные списки основных средств (ф. ОС-9), содержащие краткие сведения об объектах основных средств, находящихся в эксплуатации.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри предприятия основные средства после необходимых записей до конца месяца не раскладывают, а хранят отдельно. Это необходимо, так как на их основе ежемесячно составляется расчет амортизации основных средств (износа). Кроме того, по окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируют по классификационным видам основных средств, затем обороты по поступлению и выбытию по каждому виду суммируют и записывают в карточку учета движения основных средств.

Необходимо проверять правильность оценки основных средств, поскольку неправильная оценка может не только исказить общую картину, но и вызвать:

– неточное исчисление амортизации;

– искажение сумм исчисляемых налогов;

– неправильное отражение основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При аудиторской проверке операций по движению основных средств следует обращать внимание на следующие моменты:

- при передаче основных срелств в качестве взноса в уставный капитал должен быть приведен их перечень с указанием первоначальной стоимости, износа и цены соглашения при передаче. К перечню должны быть подложены вторые экземпляры актов приема-передач и, заверенные печатью передающей стороны, и вся техническая документация на передаваемые объекты;
- при приобретении основных средств должен быть оформлен договор купли-продажи с указанием первоначальной стоимости, износа и цены приобретения;
- при приобретении объектов основных средств в комплекте (например, мебель для офиса) в инвентарную карточку должна быть вписана расшифровка — перечень отдельных предметов, входящих в комплект;
- при приобретении объектов основных средств за иностранную валюту первоначальная стоимость объекта должна учитываться по пересчитанному курсу в рублях на момент приобретения;
- объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств, а учитываются как незавершенные капиталовложения;
- объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды, учитываются на забалансовом счете 001;
- при безвозмездной передаче основные средства подлежат обложению НДС у передающей стороны, за исключением безвозмездной передачи основных средств, зачисленных ранее в основные средства с НДС (для непроизводственной сферы);
- для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их вос-

становительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию на предприятии приказом руководителя должна быть создана постоянно действующая комиссия;

- если оборудование списывают в связи со строительством новых, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих предприятий, то перечень этого оборудования должен быть указан в плане расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий;
- все детали, узлы и агрегаты от разборки и демонтажа оборудования, пригодные для дальнейшего использования, должны быть оприходованы на склад.

Проверка расчетов по начислению амортизации. В ходе аудита необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации, начисляется ли она с учетом движения основных средств, правильно ли применяются нормы амортизации.

Амортизация начисляется по всем видам основных средств, за исключением находящихся на консервации земельных и природных ресурсов, объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства, библиотечного фонда, музейных и художественных ценностей, продуктивных животных, числящихся на балансе предприятия.

По объекту основных средств амортизационные отчисления начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения его стоимости либо списания с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права.

Прекращаются амортизационные отчисления по объекту основных средств с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения его стоимости или списания с бухгалтерского учета.

Отражаются амортизационные отчисления по основным средствам в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления сумм на отдельном счете.

В настоящее время могут применяться следующие варианты начисления амортизации:

1) способ уменьшаемого остатка;

2) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

3) способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы. Здесь важно установить правильность отнесения основных средств к соответствующей группе амортизационных отчислений. Для проверки правильности отнесения износа по счетам затрат или других источников следует установить, к какому виду относятся основные средства — производственного они или непроизводственного назначения.

Проводя проверку начисления амортизации, аудитор должен обратить особое внимание па начисление амортизации по основным средствам, не относящимся к промышленно-производственным (например, объекты культуры), установить, не включаются ли они в себестоимость продукции. Делается это с целью снижения затрат по содержанию непромышленных объектов, и такие случаи при проверках выявляются.

В связи с тем, что в настоящее время многие предприятия простаивают или работают менее чем в две смены, находятся в резерве или законсервированы, важным элементом проверки является равномерность приостановки начисления амортизации или применение понижающих коэффициентов к действующим нормам (большинство норм начисления амортизации установлено исходя из двухсменной работы оборудования).

Важно проверить, не продолжается ли начисление амортизации по основным средствам, уже имеющим пол-

ный износ; не допускаются ли ошибки в определении норм амортизации, особенно по тем объектам основных средств, в документах которых не указаны шифры.

При контроле начисления амортизации необходимо учитывать, что некоторым предприятиям разрешено применять метод ускоренной амортизации активной части производственных основных фондов. Ускоренная амортизация применяется и оформляется предприятием как элемент учетной политики.

При проверке начисления амортизации основных средств следует проверить, как начисляется амортизация по видам и амортизационным группам в целях налогообложения в соответствии со ст. 144 НК РУз.

При обнаружении аудитором ошибок необходимо довести информацию о них до сведения клиента, предложить их исправить и внести необходимые коррективы в регистры и отчетные формы.

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в том лиц, предлагают меры к недопущению подобных недостатков в будущем.

Аудиторская организация должна получить надлежащие аудиторские доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

Собирая аудиторские доказательства с использованием аудиторских процедур по существу, в соответствии со стандартом № 5 «Аудиторские доказательства» аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, для под-

тверждения предпосылок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в части отражения информации об основных средствах.

Аудитор должен проверить следующие предпосылки подготовки финансовой отчетности:

– *существование* — наличие по состоянию па определенную дату основных средств, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– *права и обязанности* — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату основных средств, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– *возникновение* — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

– *полнота* — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете основных средств, обязательств, хозяйственных операций или событий, имеющих отношение к основным средствам, либо нераскрытых статей учета основных средств;

– *стоимостная оценка* — отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости основных средств;

– *точное измерение* — точность отражения суммы хозяйственных операций с основными средствами или событий с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

– *представление и раскрытие* — объяснение, классификация и описание финансовых вложений в соответствии с правилами их отражения в финансовой отчетности.

Аудиторские доказательства собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например, в отношении существования основных средств, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например, полноты. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от прове-

ряемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проведении инспектирования (инвентаризации) основных средств он может выявить аудиторские доказательства как относительно их существования, так и относительно их стоимостной оценки.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор может применить несколько видов аудиторских процедур в соответствии с правилом НСАД № 5 «Аудиторские доказательства». Так, при проверке учета основных средств используются следующие способы получения доказательств:

- проверка арифметических расчетов аудируемого лица (пересчет);
- инспектирование;
- наблюдение;
- подтверждение;
- аналитические процедуры.

Проверка арифметических расчетов используется для подтверждения достоверности расчетов сумм начисленной амортизации по основным средствам, налоговых расчетов, показателей отчетности и т.д.

Инспектирование представляет собой проверку записей и документов при проверке учета и отражения операций по расчетам по основным средствам.

Наблюдение — это отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами по учету операций с основными средствами.

Подтверждение применяется для установления фактической передачи и приема вкладов основных средств в совместную деятельность, уставные капиталы других организаций и т.п.

Аналитические процедуры используются при сопоставлении наличия основных средств в различные периоды, данных отчета об их движении, оценке соотношений между разными статьями и формами отчетности и т.д.

Кроме того, аудитор должен присутствовать при проведении инвентаризации основных средств или при необходимости провести ее самостоятельно.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные задачи аудита учета основных средств.
2. В чем состоит условие обеспечения сохранности основных средств?
3. Что требует от предприятия аудитор для более глубокого ознакомления с контролем и учетом основных средств?
4. Каким образом основные средства поступают на предприятие?
5. Как основные средства выбывают с предприятия?
6. На что необходимо обратить внимание при аудиторской проверке операций по движению основных средств?
7. В чем состоит цель аудита правильности начисления амортизации основных средств?

Глава 2. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

2.1. Цель проверки и источники информации

Основной целью проверки учета операций с нематериальными активами является выражение мнения о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета операций с нематериальными активами требованиям законодательства Республики Узбекистан и достоверности показателей бухгалтерской отчетности.

Цель проверки учета операций с нематериальными активами по качественным аспектам бухгалтерской отчетности — подтверждение того, что нематериальные активы, отраженные в бухгалтерской отчетности:

- реально существуют и относятся к проверяемому отчетному периоду;
- отражены в бухгалтерской отчетности в полном объеме;
- правильно оценены в бухгалтерском учете, бухгалтерской отчетности и отражены в соответствующем отчетном периоде;
- документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц;
- правильно объединены в группы однородных объектов, отражены в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями законодательства Республики Узбекистан и раскрыты в бухгалтерской отчетности с достаточной степенью детализации.

В ходе проведения проверки операций с нематериальными активами должны быть решены следующие основные задачи:

1) проверка обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам;

2) проверка правильности документального оформления операций с нематериальными активами;

3) проверка организации бухгалтерского учета операций с нематериальными активами:

– правильности и обоснованности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов;

– обоснованности определения срока полезного использования нематериальных активов;

– правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам;

– своевременности отражения в бухгалтерском учете операций по поступлению, выбытию, предоставлению и получению прав на нематериальные активы;

4) проверка правильности раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности;

5) проверка правильности налогообложения операций с нематериальными активами:

– правильности расчетов по НДС;

– правильности расчетов по налогу на прибыль;

– правильности расчетов по налогу на доходы физических лиц. В качестве источников информации при проверке операций с нематериальными активами используются:

– данные учетной политики организации для целей бухгалтерского учета и налогообложения;

– документы, подтверждающие права на объекты нематериальных активов, договоры об уступке исключительных прав; лицензионные и авторские договоры; договоры о передаче ноу-хау; договоры о выполнении НИОКР; договоры на создание произведений; охранные и регистрационные документы; учредительные документы; договоры продажи предприятия и пр.;

– первичная документация по учету операций с нематериальными активами — карточка учета нематериальных активов; акт о приеме-передаче нематериальных активов; акт на внутреннее перемещение нематериальных активов; акт о списании нематериальных активов; опись карточек учета нематериальных активов и др.;

– первичная документация по оформлению данных инвентаризации нематериальных активов и результатов ее

проведения инвентаризационные описи; сличительные ведомости; приказ о создании комиссии по оценке и списанию с баланса нематериальных активов; приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии и др.;

- регистры синтетического и аналитического учета;
- бухгалтерская отчетность организации;
- другие документы, справки, расчеты и т.д.

2.2. Программа аудиторской проверки учета нематериальных активов

Разработка программы аудита учета нематериальных активов основывается на предварительных данных об аудируемом субъекте. При их подготовке аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности и аудиторский риск, которые позволяют считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

Для оценки неотъемлемого риска при аудите операций с нематериальными активами аудитору необходимо принимать во внимание факторы, непосредственно воздействующие на форму использования, организацию учета и контроля нематериальных активов (НМА) в организации.

Общий план и программа аудита учета нематериальных активов могут быть дополнены. Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и эффективного подхода к своей работе.

В программу аудита нематериальных активов можно включить следующие аудиторские процедуры:

1. Общие процедуры:

- Тестирование системы внутреннего контроля НМА.
- Тестирование системы бухгалтерского учета НМА.
- Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета.
- Анализ учетной политики в целях налогового учета.
- Анализ рабочего плана счетов НМА.

• Проверка тождественности показателей НМА в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса.

• Расчет объема и построение выборки.

2. Процедуры по существу:

• Инвентаризация НМА.

• Проверка правильности документального оформления поступления, учета и выбытия НМА.

• Проверка соответствия НМА критериям активов.

• Проверка соответствия оценки и отражения в учете поступления НМА учетной политике и законодательству.

• Проверка правильности учета и начисления амортизации НМА и соответствия учетной политике.

• Проверка соответствия совершенных операций проверяемому периоду.

• Проверка соответствия стоимости приобретаемых и выбываемых НМА данным учета.

• Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.

• Предварительный перечень ошибок и замечаний.

• Сводка методических (систематических) нарушений.

• Анализ результатов выборочной проверки.

• Перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения.

• Выводы по разделу аудита.

Для получения достаточных доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля в целом и по операциям с нематериальными активами, в частности, аудитор проводит тестирование средств внутреннего контроля.

2.3. Методика проверки учета операций с нематериальными активами

Проверка обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам. В процессе проверки аудитором прове-

ряются документы, подтверждающие существование каждого объекта нематериальных активов и документы, подтверждающие исключительное право у аудируемого лица на каждый из этих объектов. Аудитору также надлежит убедиться в намерении руководства организации использовать данные объекты в производственных или управленческих целях в течение срока, превышающего 12 месяцев. Аудитору также необходимо получить достаточные доказательства, подтверждающие законность совершения сделок с объектами нематериальных активов. Для этого он проводит проверку каждого документа на возможные ошибки, содержащиеся в них, и осуществляет сопоставление данных, содержащихся в документах, подтверждающих существование нематериальных активов с данными документов, подтверждающих права аудируемого лица на конкретный объект нематериальных активов, и данными платежных документов по таким показателям:

- наименование нематериального актива;
- наименование охранного документа;
- территория действия охранного документа;
- срок окончания действия охранного документа;
- объем прав, устанавливаемых охранным документом;
- наименование объекта, указанного в документе, подтверждающем права на нематериальные активы;
- дата подписания конкретного договора;
- дата регистрации договора;
- дата платежного документа;
- соответствие наименования сторон договора.

Если проверка операций с нематериальными активами проводится у данного аудируемого лица не в первый раз, то по рабочим документам предыдущего проверяемого периода аудитору необходимо убедиться в том, что срок действия прав на объекты нематериальных активов по конкретному охранному документу не истек.

Проверка правильности проведения инвентаризаций нематериальных активов и отражения их результатов в бухгалтерском учете. Информационными источниками проверки служат:

• приказы о порядке и сроках проведения инвентаризации и о назначении состава постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий;

• инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости;

• протоколы заседания инвентаризационной комиссии;

• решения руководства организации по утверждению результатов инвентаризации;

• регистры бухгалтерского учета, в которых отражены результаты проведенной инвентаризации;

• контрольные подсчеты аудитора.

В большинстве случаев при проведении инвентаризации нематериальных активов аудиторы не присутствуют, поэтому в ходе проведения этой процедуры необходимо полистно просмотреть все организационно-распорядительные и первичные документы, связанные с инвентаризацией нематериальных активов, и осуществить их проверку по формальным признакам.

Проверка правильности документального оформления операций с нематериальными активами. Первичные документы по учету операций, связанных с поступлением объектов нематериальных активов, должны фиксировать факт их существования, поступления в организацию и принятия к бухгалтерскому учету, поэтому для достижения указанной цели аудитором просматриваются полистно и сравниваются необходимые первичные документы (карточки учета нематериальных активов, акты о приеме-передаче нематериальных активов и т.п.). Кроме того, аудитором проводится пересчет числовых данных первичных документов и устанавливаются возможные ошибки в их оформлении (формальные, арифметические, хронологические, ошибки в оценке и т.п.).

Аудитором может быть проведен опрос работников бухгалтерского аппарата для определения сроков и способов обработки первичных учетных документов по учету операций с нематериальными активами. Также аудитору целесообразно провести сравнение даты оформления первичных

документов по учету нематериальных активов и даты их фактического принятия к бухгалтерскому учету или списания с баланса организации.

Проверка правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов и определения их сроков полезного использования. Аудитору необходимо получить достаточные доказательства того, что первоначальная стоимость нематериальных активов, поступивших в организацию, сформирована в соответствии с требованиями НСБУ и утвержденными в учетной политике аудируемого лица.

Порядок формирования первоначальной стоимости нематериального актива зависит от способа его поступления в организацию.

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных в счет вклада в уставный капитал, необходимо обратить внимание на наличие в учредительных документах аудируемого лица записи о возможности формирования уставного капитала не денежными средствами (в том числе и путем передачи исключительных прав на объекты нематериальных активов). Кроме того, аудитору необходимо проверить, привлекался ли независимый эксперт (оценщик) для оценки таких вкладов или нет. Проверка осуществляется путем сопоставления стоимости объекта нематериальных активов с его стоимостью, указанной в акте о согласовании цены учредителями (участниками, акционерами).

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, полученных безвозмездно, аудитору следует при помощи инструмента встречного контроля установить, не были ли нарушены права добровольных инвесторов, а также выяснить посредством проверки документов и проведения опросов главного бухгалтера, какие методы определения рыночных цен по данной операции были использованы аудируемым лицом.

При проведении данной процедуры внимание аудитора

должно быть обращено на правовое оформление и порядок формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, созданных в организации.

При проверке формирования первоначальной стоимости нематериальных активов, приобретенных за плату, аудитору необходимо обратить внимание на состав фактических расходов, которые были включены в стоимость его приобретения.

При приобретении нематериальных активов могут возникать дополнительные расходы на приведение их в состояние, в котором они будут пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы. Дополнительные расходы также увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов. Аудитору также следует получить достаточные доказательства того, что при принятии нематериальных активов к бухгалтерскому учету по ним установлены сроки полезного использования, определенные с учетом требований законодательных актов. Для этого аудитору необходимо проанализировать состав нематериальных активов, просмотреть организационно-распорядительные документы, подтверждающие создание специальной экспертной комиссии, уполномоченной совершать действия по определению сроков полезного использования нематериальных активов, и ознакомиться с решениями, принятыми данной комиссии. Также аудитор должен просмотреть соответствующие вопросу охранные документы, учетную политику организации, приказы руководителя организации по установлению сроков полезного использования конкретных объектов нематериальных активов. Затем данные из указанных документов сравниваются с данными, отраженными в актах приема-передачи нематериальных активов карточках их учета.

Проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по поступлению нематериальных активов. По данным регистров синтетического учета проверяется

правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций с нематериальными активами. Затем путем взаимного контроля корреспондирующих счетов осуществляется проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с формированием первоначальной стоимости нематериальных активов.

Для определения правильности оприходования объектов нематериальных активов взаимный контроль проводится в разрезе корреспонденции. Проверка полноты и своевременности отражения в учете поступивших в организацию нематериальных активов может также проводиться и путем сопоставления наименования и числа оприходованных объектов с аналитическими данными контрагентов.

Проверка правильности начисления амортизационных отчислений по нематериальным активам. Аудитору необходимо установить, осуществляется ли в проверяемой организации расчет амортизационных отчислений по нематериальным активам в соответствии с принятыми и утвержденными в учетной политике для однородных групп нематериальных активов способами начисления амортизации с использованием методики расчета амортизационных отчислений, установленной в законодательных актах по бухгалтерскому учету.

Проведение проверки осуществляется в следующей последовательности: аудитор просматривает учетную политику аудируемого лица в целях получения информации о принципах объединения нематериальных активов по однородным группам и об установленных для этих групп способах амортизации. Путем проведения опроса руководящего звена и анализа производственных процессов, осуществляемых в организации, аудитор может получить достаточные доказательства того, что нематериальные активы используются в производственной деятельности аудируемого лица либо для нужд управления. Используя метод прослеживания, аудитор определяет соответствие способов амортизации, утвержденных в учетной политике аудируемого лица, фактически используемым способам. Затем путем

арифметического контроля аудитор проверяет правильность исчисления сумм амортизационных отчислений исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и применяемых для них способов амортизации, а также полистно просматривает бухгалтерские справки-расчеты, сравнивая их данные с данными карточек учета нематериальных активов.

Проверка правильности, полноты и своевременности отражения амортизационных отчислений по нематериальным активам в бухгалтерском учете осуществляется путем сопоставления суммы начисленной амортизации по счетам. При проверке начисления амортизации основных средств следует проверить, как начисляется амортизация по видам в целях налогообложения в соответствии со ст. 144 НК РУз.

Проверка правильности и своевременности отражения в учете операций по выбытию нематериальных активов. В процессе проведения процедуры аудитору необходимо просмотреть необходимые документы и провести опросы уполномоченных лиц для выявления основных причин выбытия нематериальных активов из организации и установления перечня нематериальных активов, принадлежащих организации по состоянию на начало проверяемого периода и выбывших в течение проверяемого периода.

Также аудитору необходимо определить, не утратили ли нематериальные активы, используемые в деятельности аудируемого лица в течение проверяемого периода, способность приносить экономические выгоды, т.е. отвечают ли они идентификационным критериям. Для этого путем проведения опроса руководящего звена, анализа производственных процессов, просмотра и сравнения заключенных договоров на передачу исключительных (неисключительных) прав на нематериальные активы аудитор устанавливает факты их использования в производственном либо управленческом процессе, а также факты предоставления прав на их использование третьим лицам.

Для проверки правомерности списания нематериальных активов с бухгалтерского баланса аудируемого лица,

аудитору необходимо проверить наличие и правильность оформления необходимых первичных документов на списание нематериальных активов.

Аудитору также необходимо проверить правильность учета операций по списанию нематериальных активов путем взаимного контроля по корреспондирующим счетам, а также своевременность списания нематериальных активов с бухгалтерского баланса организации путем сопоставления даты их выбытия, указанной в регистрах бухгалтерского учета, с датами регистрации договоров в соответствующих органах власти по интеллектуальной собственности и датами, указанными в первичных учетных документах.

Проверка полноты раскрытия информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Для этого аудитор путем изучения и анализа бухгалтерской отчетности определяет, отражена ли в ней первоначальная стоимость нематериальных активов на начало и конец отчетного года, сумма начисленной амортизации по видам нематериальных активов на начало и конец отчетного года, стоимость списания и прироста нематериальных активов и иные случаи их движения. Кроме того, аудитор проверяет, соответствуют ли данные бухгалтерского учета по нематериальным активам данным бухгалтерского баланса и раскрыта ли существенная информация о них в пояснительной записке:

– о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;

– о доходах и расходах, связанных с использованием объектов нематериальных активов;

– о доходах и расходах, связанных с получением и предоставлением прав на объекты нематериальных активов;

– о прекращенных операциях с объектами нематериальных активов;

– о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, связанных с объектами нематериальных активов.

Вопросы для самопроверки

1. Какова цель аудиторской проверки операций с нематериальными активами?
2. Назовите основные задачи аудиторской проверки операций с нематериальными активами.
3. Перечислите основные источники, необходимые для организации аудиторской проверки учета нематериальных активов.
4. Какие вопросы рассматриваются в ходе аудиторской проверки учета амортизации нематериальных активов?
5. Приведите варианты установления срока использования нематериальных активов.
6. Назовите виды выбытия нематериальных активов.
7. Назовите основные аудиторские процедуры, включаемые в программу аудиторской поверки учета нематериальных активов.

Глава 3. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

3.1. Цель и задачи аудиторской проверки учета финансовых вложений

В процессе хозяйственно-финансовой деятельности предприятия могут осуществлять отвлечение средств в виде финансовых вложений в целях получения дохода дивидендов, процентов и т.п.

К финансовым вложениям относятся инвестиции в уставные и складочные капиталы других организаций, совместную деятельность, государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций (облигации, векселя), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях.

В бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от сроков отвлечения средств и их целевого назначения финансовые вложения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. К краткосрочным финансовым вложениям можно отнести, например, займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок до 12 месяцев. Под долгосрочными вложениями (на срок более 12 месяцев) понимают вклады в уставные капиталы и совместную деятельность, затраты на приобретение ценных бумаг других экономических субъектов, паи, а также займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок более 12 месяцев. Основная цель аудиторской проверки учета финансовых вложений — получение подтверждения законности деятельности экономического субъекта за проверяемый период. Из этого следует, что в ходе проверки, аудитор должен ответить на следующие вопросы:

1. Насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы?

2. Соблюдены ли требования налогового законодатель-

ства? Осуществляя аудит финансовых вложений, аудиторская организация исходя из понимания деятельности аудируемого лица должна выделить для себя основные направления проверки.

Из анализа направлений проверки вытекают следующие задачи:

– подтвердить правильность ведения учета долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений;

– подтвердить правильность документального оформления вложений в уставные капиталы других организаций и совместную деятельность;

– установить правильность и своевременность получения доходов от финансовых вложений;

– подтвердить достоверность финансовой отчетности в части размера долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

3.2. Источники информации для проверки

Источники информации для проверки учета финансовых вложений можно разделить на несколько групп.

1. Первичные учетные документы по учету финансовых вложений, в том числе приема-передач и вкладов в уставные капиталы других организаций; приема-передачи вкладов в совместную деятельность; свидетельства на суммы произведенных вкладов в другие организации; приема-передачи ценных бумаг; платежные поручения и выписки банка; приходные и расходные кассовые ордера.

2. Документы, устанавливающие обязательства сторон по сделкам, в том числе: учредительные документы; выписки из реестров акционеров; выписки из протоколов собраний акционеров, учредителей, совета директоров и т.п.; сертификаты акций и другие ценные бумаги; договоры займа; договоры о совместной деятельности (договоры простого товарищества).

3. Учетные регистры, в том числе главная книга, журналы-ордера, ведомости, машинограммы и т.д. Состав учетных регистров определяется формой бухгалтерского

учета (журнально-ордерная, мемориально-ордерная и т.п.), а также статусом экономического субъекта (например, малое предприятие). К этой группе можно также отнести регистры налогового учета по налогу на прибыль.

4. Формы учетной документации по инвентаризации: приказ о создании комиссии по инвентаризации; ведомости результатов инвентаризации; инвентаризационные описи ценных бумаг, бланков строгой отчетности и т.п.

5. Финансовая отчетность.

6. Прочие, например, учетная политика, книга учета ценных бумаг и т.д.

3.3. Программа аудиторской проверки учета финансовых вложений

Планирование аудиторской проверки финансовых вложений осуществляется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита экономического субъекта.

В программу аудиторской проверки учета финансовых вложений можно включить следующие аудиторские процедуры:

1. Общие процедуры:

- Тестирование системы внутреннего контроля.
- Тестирование системы бухгалтерского учета.
- Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета.
- Анализ учетной политики в целях налогового учета.
- Анализ рабочего плана счетов.
- Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса.
- Расчет объема и построение выборки.

2. Процедуры по существу:

- Существование, права, полнота.
- Проверка фактического наличия финансовых вложений.
- Проверка документального подтверждения прав на финансовые вложения.

• Проверка соответствия финансовых вложений критериям активов.

• Проверка правильности учета и начисления доходов от финансовых вложений.

• Проверка полноты отражения в учете операций с финансовыми вложениями.

• Проверка соответствия отраженной в отчетности оценки финансовых вложений учетной политике.

• Проверка правильности классификации финансовых вложений как долгосрочные и краткосрочные.

• Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.

• Предварительный перечень ошибок и замечаний.

3. Сводка методических (систематических) нарушений:

• Анализ результатов выборочной проверки.

• Перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения.

• Выводы по разделу аудита.

Аудиторская организация должна получить надлежащие доказательства в целях формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности финансовой отчетности.

Аудитор должен также проверить соответствующие предпосылки подготовки финансовой отчетности в части отражения финансовых вложений:

– *существование* — наличие по состоянию на определенную дату финансовых вложений, отраженных в финансовой отчетности;

– *права и обязанности* — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату финансовых вложений, отраженных в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

– *возникновение* — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, связанные с финансовыми вложениями, происшедшими в течение соответствующего периода;

– *полнота* — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете финансовых вложений, а также хозяйственных операций или событий, имеющих отношение к финансовым вложениям, либо нераскрытых статей учета финансовых вложений;

– *стоимостная оценка* — отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности надлежащей балансовой стоимости финансовых вложений;

– *точное измерение* — точность отражения суммы хозяйственных операций с финансовыми вложениями или событий с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

– *представление и раскрытие* — объяснение, классификация и описание финансовых вложений в соответствии с правилами их отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При проверке следует учесть, что к финансовым вложениям не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные для осуществления обычных видов деятельности.

Активы, имеющие материально-вещественную форму, — основные средства, материально-производственные запасы, а также нематериальные активы — не являются финансовыми вложениями.

3.4. Перечень аудиторских процедур

Аудиторские процедуры включают в себя проверку финансовой отчетности и иной информации (например, биржевых котировок, которые служат показателем оценки), а также сопоставление оценочных данных с балансовой стоимостью финансовых вложений вплоть до даты подписания аудиторского заключения.

Если в соответствии с установленными требованиями к ведению бухгалтерского учета и подготовке финансовой отчетности оценка каких-либо долгосрочных финансовых вложений должна быть изменена, аудитор должен выяснить, были ли отражены в бухгалтерском учете необходимые корректировки и (или) раскрываемые сведения.

Стандарты устанавливает следующий порядок осуществления аудиторских процедур в отношении раскрытия информации по отчетным сегментам бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица:

1. Если информация по отчетным сегментам является существенной для бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства относительно ее раскрытия в соответствии с требованиями к финансовой отчетности.

2. Поскольку информация по отчетным сегментам является неотъемлемой частью финансовой отчетности, то обычно аудитор не проводит аудиторских процедур, которые следовало бы проводить исключительно в целях выражения мнения о достоверности отраженной в отчетности информации по сегментам. Тем не менее концепция существенности включает в себя как количественные, так и качественные факторы, и в ходе проверки информации по отчетным сегментам это необходимо учитывать.

3. Аудиторские процедуры, выполняемые в отношении информации по отчетным сегментам, обычно включают в себя аналитические процедуры и другие аудиторские процедуры, которые целесообразно осуществлять в данных обстоятельствах.

4. Аудитор должен обсудить с руководством аудируе-

мого лица методы, используемые для подготовки информации по отчетным сегментам, и определить, приведет ли использование этих методов к раскрытию информации в соответствии с установленными требованиями к подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также проверить правильность применения этих методов.

Аудитор должен также проанализировать:

- отчуждение материальных объектов и платежи между сегментами;
- исключение межсегментных оборотов;
- сопоставление отраженных в отчетности данных со сметами и другими ожидаемыми результатами;
- распределение активов и расходов между сегментами.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные нормативные документы, используемые для аудиторской проверки учета финансовых вложений.
2. В чем заключаются задачи аудиторской проверки финансовых вложений?
3. Назовите источники информации, которые аудитор использует для проверки финансовых вложений.
4. Перечислите аудиторские процедуры включаемые в программу аудиторской проверки учета финансовых вложений.
6. В чем состоят особенности аудиторской проверки учета финансовых вложений?
7. Назовите основные процедуры получения аудиторских доказательств и отношении финансовых вложений.

Глава 4. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

4.1. Цель проверки и источники информации

Цель аудиторской проверки учета производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных ценностей, в установлении правильности оформления операций по производственным запасам и соответствии с действующими нормативными актами Республики Узбекистан.

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы:

– *доверенность* (ф. № М-2 и № М-2а) — применяется для оформления права лица выполнять функции доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению;

– *приходный ордер* (ф. № М-4) — используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки;

– *акт о приемке материалов* (ф. № М-7) — для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;

– *лимитно-заборная карта* (ф. № М-8) — применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца;

– *требование-накладная* (ф. № М-11) — используется

для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами;

– *накладная на отпуск, материалов на сторону* (ф. № М-15) — применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям;

– *карточка учета материалов* (ф. № М-17) - предназначена для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала;

– *акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений* — применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Общие данные по учету материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям раздела II «Текущие активы» актива баланса (ф. 1) и по таким бухгалтерским регистрам, как главная книга, журналы-ордера № 6, 10, 10/1, вспомогательная ведомость № 10 при мемориально-ордерной форме учета или машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

4.2. Программа аудиторской проверки учета материально-производственных запасов

В программу аудиторской проверки учета материально-производственных запасов следует включить следующие аудиторские процедуры:

1. Общие процедуры:

- Тестирование системы внутреннего контроля МПЗ.
- Тестирование системы бухгалтерского учета МПЗ.
- Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета МПЗ.
- Анализ учетной политики в целях налогового учета.
- Анализ рабочего плана счетов.

• Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса.

• Расчет объема и построение выборки.

2. Процедуры по существу:

• Инвентаризация МПЗ.

• Проверка договоров по МПЗ.

• Проверка правильности документального оформления поступления, учета и выбытия МПЗ.

• Проверка правильности квалификации МПЗ в отчетности, как сырье и материалы, готовая продукция, товары для перепродажи.

• Проверка правильности оценки в учете и отчетности стоимости МПЗ.

• Проверка соответствия оценки МПЗ при их списании (на производство или продажу) принятой учетной политике.

• Проверка списания с баланса предприятия запасов, утративших потребительские свойства в результате порчи.

• Проверка соответствия совершенных операций проверяемому периоду.

• Проверка соответствия стоимости приобретаемых и выбываемых МПЗ по первичным документам данным учета.

• Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.

• Предварительный перечень ошибок и замечаний.

• Сводка методических (систематических) нарушений.

• Анализ результатов выборочной проверки.

• Перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения.

• Выводы по разделу аудита.

4.3. Методика проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов

Прежде всего необходимо проверить положения учетной политики по учету материально-производственных за-

пасов (МПЗ), которые отражены в документе «Учетная политика». При этом особое внимание следует обратить на следующее:

– как учитываются материальные ценности — по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам;

– какой метод используется для списания материальных ценностей на затраты производства;

– какой метод применяется для учета движения материальных ценностей на складах.

Основные элементы учетной политики, относящиеся к организации учета материально-производственных запасов, приведены в табл.10.

Таблица 10

Элементы учетной политики предприятия, связанные с учетом товарно-материальных ценностей

№ п/п	Элементы учетной политики предприятия	Вариант выбора
1	Форма бухгалтерского учета	– Упрощенная – Мемориально-ордерная – Журнально-ордерная – Автоматизированная
2	Способ оиенки материалов при отпуске в производство и ином выбытии	– По себестоимости каждой единицы запасов – По средней себестоимости – По себестоимости первых по времени закупок (ФИФО)
3	Приобретение материальных ценностей	– С использованием разных счетов – С использованием только счета «материалы»
4	Оценка материалов в текущем учете	По фактической себестоимости

Уточнив соответствие положений учетной политики, можно приступать к проверке соответствующих комплек-

сов задач по учету материальных ценностей. К таким комплексам относятся:

- учет поступления материальных ценностей;
- аналитический учет движения материальных ценностей на складах предприятия;
- учет использования материальных ценностей по направлениям затрат списания недостач, потерь и хищений материальных ценностей.

Для выполнения проверки комплексов задач по учету материальных ценностей применяют различные методы получения аудиторских доказательств.

Так, для уточнения фактического наличия товарно-материальных ценностей можно использовать наблюдение (обычно процесса проведения инвентаризации). В ходе аудиторской проверки аудиторы могут в необходимых случаях сами провести инвентаризацию.

Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, соответствия их значением, отраженным в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета, обычно используется пересчет данных.

Отражение в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учета МПЗ проверяют с помощью процедуры подтверждения.

Контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению МПЗ проводят путем использования процедуры инспектирования. Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учета МПЗ, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение или неясных.

Для уточнения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования МПЗ, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки используется процедура инспектирования.

Операции, отраженные в первичных документах, в журналах-ордерах, ведомостях, главной книге, бухгалтерской отчетности, проверяются с помощью инспектирования. Особое внимание здесь следует обратить на соответствие корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах аналитического и синтетического учета.

При сопоставлении наличия товарно-материальных ценностей и разные периоды, данных отчета о движении материально-производственных запасов с данными бухгалтерского учета, оценке соотношений между различными статьями отчета и сопоставлении их с данными за предыдущие периоды можно применить аналитические процедуры.

Проверяя учет поступления материалов, прежде всего уточняют, какой вариант применяет проверяемый субъект: с использованием счетов 1510 и 1610 или без него. Далее контролируют правильность оформления первичных документов на поступление материалов, их оценку, ведение аналитического учета (по номенклатурным номерам, артикулам и др.). Одновременно устанавливают, как был выделен НДС, отнесен на отдельный счет и списан в дальнейшем на счет 6410.

Аудитор также проверяет, как ведется учет по неотфактурованным поставкам и материалам, которые оплачены, но на склад не поступили (материалы в пути). По операциям поступления материалов аудитор проверяет и операции по приобретению материалов, полученных в порядке обмена (бартера), поступивших безвозмездно и др.

При проверке организации учета движения материальных ценностей на складах прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Важно ознакомиться с организацией складского учета материалов и как ведется контроль операций, выполняемых на складе, со стороны бухгалтерии. Предприятия применяют преимущественно три основных варианта учета движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, карточно-документационный, бескарточный.

Если применяется сальдовый метод, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов, сверяет итоговые данные этих ведомостей с сальдовыми ведомостями. Второй метод предусматривает составление в бухгалтерии количественно-суммовых оборотных ведомостей в размере номенклатурных номеров по группам материалов. В этом случае аудитор просматривает эти ведомости и проводит сверку остатков с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль — операция весьма трудоемкая.

Третий метод — наиболее эффективный. Он применяется, как правило, при использовании персональных компьютеров (ПК). В этом случае карточки складского учета в обычном варианте не ведутся. Сам процесс складского учета организуется на ПК, а за определенные периоды (месяц, квартал) составляются оборотные ведомости. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведется сверка данных складского учета с бухгалтерскими данными.

Особое внимание должно быть уделено проверке операций по отпуску материальных ценностей в производство. Для этой цели на предприятии можно применить один из следующих методов оценки: по себестоимости единицы запасов; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения закупок (метод ФИФО).

Первый метод предусматривает списание каждой единицы материалов по цене приобретения или по себестоимости единицы запасов. Он применяется, если номенклатура материальных ценностей небольшая. Второй метод (оценка по средней себестоимости) наиболее распространен. При его применении важно правильно устанавливать средние цены.

Метод ФИФО оценки запасов основан на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения.

В каждом методе применяются свои алгоритмы расчета проверки, которые и использует аудитор. Здесь, безусловно, неоценимую помощь аудитору может оказать при-

менение персональных компьютеров для выполнения трудоемких расчетов.

Проверка правильности отнесения и списания материальных ценностей, образованных в результате недостач и хищений, проводится аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Они возможны в результате форс-мажорных обстоятельств (землетрясений, наводнений, пожара) или обнаруживаются при проведении инвентаризации. Списание сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей регулируется законодательством и учредительными документами. Заключительным этапом проверки является контроль ведения сводного учета материальных ценностей. Эти данные проверяются по данным учетных регистров и главной книги.

Кроме того, аудитор проверяет сводные данные по инвентаризации товарно-материальных ценностей и переоценке материалов в части их отражения в балансе.

При необходимости аудитор может провести анализ всей системы организации учета материальных ценностей и дать рекомендации по ее рационализации.

Анализ использования материальных ресурсов нацелен на выявление соответствия запасов установленным нормам, расходу материалов (в натуре или по стоимости) на 1 сум изготовленной продукции и др.

В качестве путей рационализации учета производственных запасов можно предложить использование ПК применение наиболее эффективных методов учета и оценки запасов, организации движения материальных ценностей на складах.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые при проверке операций с производственными запасами, материальными ценностями и товарами.

2. Перечислите цели проверки и источники информации по контролю производственных запасов.

3. Как осуществляется проверка организации учета производственных запасов?

4. Как проверяется организация учета движения материальных ценностей на складах предприятия?

5. Приведите общую характеристику методов, применяемых для учета материальных ценностей при отпуске их на производственные цели.

Глава 5. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО КАССЕ

5.1. Источники информации для проверки

Состав первичных кассовых документов, с одной стороны, очень узок — это приходные и расходные кассовые ордера, кассовая книга. С другой стороны, кассовые операции связаны практически со всеми остальными разделами учета, например, с продажами, расчетами с подотчетными лицами, с поставщиками и т.д. Следовательно, при проверке необходимо сопоставлять кассовые документы с прочими.

Основными документами, которые необходимо изучить при проверке кассовых операций, являются: кассовая книга; отчеты кассира; приходные кассовые ордера; расходные кассовые ордера; журнал (книга) регистрации приходных кассовых ордеров; журнал (книга) регистрации расходных кассовых ордеров; журнал (книга) регистрации выданных доверенностей; журнал (книга) регистрации депонентов; журнал (книга) регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей; оправдательные документы к кассовым документам; авансовые отчеты.

Многочисленные и разнообразные операции движения денежных средств в кассе предприятия отражаются в следующих регистрах синтетического учета и отчетности:

- главной книге;
- журнале-ордере № 1 и ведомости № 1 (для журнально-ордерной формы счетоводства);
- регистрах синтетического учета кассовых операций по счету 5010 и 5020 (при иных формах счетоводства);
- бухгалтерском балансе (ф. № I);
- отчете о денежных потоках (ф. № 4).

5.2. Программа аудиторской проверки учета операций по кассе

Прежде чем приступить к сплошной проверке кассовых операций, аудитор должен спланировать эту проверку, так как «сплошная» проверка не означает, что один за другим будут просмотрены все кассовые документы. Эти документы могут просматриваться неоднократно, но каждый раз аудитор выполняет совершенно определенную процедуру, направленную на выявление одного из возможных нарушений. Каждая процедура имеет свое назначение, преследует определенную цель, а ее результаты необходимо оформить в виде специальной таблицы (рабочего документа аудитора).

Составлению плана проверки предшествует оценка состояния внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе предприятия.

С помощью специально составленного вопросника 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 кассовых операций на предприятии, описание которых отсутствует в имеющемся у него наборе стандартных процедур.

Признаками отсутствия или недостаточности внутреннего контроля за движением денежных средств в кассе предприятия для аудитора служат:

- отсутствие на предприятии налаженной системы проведения внезапных ревизий кассы с полным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе;
- отсутствие на предприятии приказа руководителя, устанавливающего периодичность проверок;
- наличие признаков формального проведения ревизий кассы (назначение в комиссии по проведению ревизий по-

стоянно одних и тех же лиц, отсутствие прилагаемых к акту рабочих записей ревизионной комиссии, свидетельствующих о полистном пересчете банкнот, проведение проверок кассы на отчетные даты, когда кассир знает о них и заранее готовится, и др.);

- предоставление права подписи приходных и расходных кассовых ордеров другим лицам помимо главного бухгалтера и руководителя предприятия, не отраженное в распоряжениях руководителя предприятия;
- формальное проведение ревизии кассы при смене (увольнении) кассиров;
- отсутствие в штате кассира и возложение этих функций на счетного работника без письменного распоряжения руководителя предприятия;
- отсутствие договоров с кассиром о полной материальной ответственности;
- отсутствие у кассира навыков подготовки к ревизии кассы, свидетельствующих о том, что такая процедура является для него обычной.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров, поэтому аудитор должен опросить каждого из перечисленных ответственных лиц.

Вопросник аудитора включаются следующие вопросы:

- Кому было предоставлено право подписи приходных и расходных кассовых ордеров в качестве главного бухгалтера?
- Имеются ли письменные распоряжения руководителя предприятия о назначении уполномоченного лица ставить подписи на приходных и расходных кассовых ордерах в качестве главного бухгалтера?
- Кому предоставлено право подписи расходных кассовых документов в качестве руководителя предприятия?
- Имеются ли письменные распоряжения руководителя предприятия о назначении уполномоченного лица ставить подписи на расходных кассовых ордерах и оправдательных документах в качестве руководителя предприятия?

- Ведется ли на предприятии журнал регистрации приходных кассовых ордеров?

- Ведется ли на предприятии журнал регистрации расходных кассовых ордеров?

- В каком размере банком установлен лимит денег в кассе?

- Установлены ли руководителем предприятия сроки внезапной ревизии кассы приказом по предприятию?

- Сменялись ли кассиры на предприятии в проверяемом периоде?

- Была ли проведена ревизия при смене кассиров?

- Назначена ли приказом руководителя предприятия комиссия для проведения ревизии кассы?

- Соблюдались ли установленные сроки внезапных ревизий кассы?

- Заключен ли договор с кассиром о полной материальной ответственности?

- Производит ли предприятие реализацию готовой продукции, товаров, услуг населению за наличные?

- Имеются ли на предприятии контрольно-кассовые машины (ККМ)?

- Зарегистрированы ли контрольно - кассовые машины и налоговых органах?

- Имеет ли предприятие договор с каким-либо центром технического обслуживания и ремонта контрольно-кассовых машин (ККМ)?

- Ведется ли на предприятии кассовая книга получают ли сотрудники предприятия деньги от сторонних организаций по доверенности?

- Ведется ли журнал выданных доверенностей?

- Ведется ли журнал регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей?

- Имеется ли на предприятии список лиц, которым

разрешено выдавать деньги на хозяйственные нужды, утвержденный приказом по предприятию?

- При выдаче денег на хозяйственные нужды устанавливается ли срок, на который они выдаются?

- Составляет ли кассир реестр депонированных сумм?

- Ведется ли на предприятии журнал учета депонентов?

- На кого возложена обязанность ведения книги регистрации депонентов, картотеки депонентов?

Результаты опроса ответственных лиц могут не совпадать: кассир может не знать, имеется ли на предприятии приказ о внезапных ревизиях кассы, руководитель предприятия — о необходимости заключать договор, о полной материальной ответственности с кассиром. Несовпадения в ответах на поставленные аудитором вопросы также свидетельствуют о слабых сторонах внутреннего контроля.

5.3. Перечень аудиторских процедур

Для выявления каждого из возможных нарушений или злоупотреблений разработан определенный набор контрольных процедур.

Все процедуры построены по единой схеме: наименование, цель процедуры; средства, необходимые для выполнения процедуры; техника исполнения процедуры; оформление результатов.

Возможный набор аудиторских процедур для выявления:

1. Прямого хищения денежных средств, не замаскированного никакими действиями:

– инвентаризация кассовой наличности;

2. Хищения денежных средств, маскируемого расписками должностных лиц, работников бухгалтерии и прочих сотрудников предприятия:

– проверка наличия на приходных и расходных кассовых ордерах подписи главного бухгалтера или уполномоченного лица;

– проверка наличия на расходных кассовых документах подписей руководителя предприятия или уполномоченного лица;

– проверка наличия на расходных кассовых документах расписок получателей денег;

– устный опрос лиц, получивших деньги по расходным кассовым ордерам, но не подтвердившим этот факт своей распиской;

3. Случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм и, в частности, неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм из банка:

– проверка чековой книжки (книжек) предприятия на полноту;

– проверка полноты оприходования денежных средств в кассу предприятия, полученных из банка по чеку;

4. Случаев неоприходования и присвоения денежных сумм, поступивших от различных физических и юридических лиц по приходным ордерам:

– проверка своевременности расчетов сотрудников предприятия по командировочным расходам;

– проверка своевременности расчетов сотрудников по средствам, выданным на хозяйственные нужды;

– проверка соответствия приходных кассовых ордеров записям в журнале регистрации приходных кассовых ордеров;

– проверка одновременности оформления кассовых ордеров и движения денег по ним;

5. Случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм от различных юридических лиц по доверенностям:

– проверка журнала (журналов) учета выданных доверенностей;

– проверка правильности оприходования сумм по доверенностям;

6. Излишнего списания денег по кассе путем повторного использования одних и тех же документов:

– проверка полноты первичных приходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

– проверка полноты первичных расходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира;

– проверка правильности и своевременности гашения приложений;

7. Излишнего списания денег по кассе неправильным подсчетом итогов в кассовых документах и кассовых отчетах:

– проверка совпадения входящего остатка по кассе на каждый день с конечным остатком по кассе за предыдущий день;

– проверка итогов кассовых отчетов;

8. Излишнего списания денег по кассе без оснований или по подложным документам:

– проверка совпадения расходных кассовых ордеров с информацией о них, содержащейся в журнале регистрации расходных кассовых ордеров;

– проверка доброкачественности первичных документов;

– проверка обоснованности включения лиц в расчетно-платежные ведомости;

9. Излишнего списания денег по кассе путем подлога в законно оформленных документах с увеличением сумм списаний:

– проверка полноты регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей в журнале регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей;

– проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета по расчетам с персоналом;

10. Случаев присвоения сумм, законно начисленных разным лицам и организациям, в частности, депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям:

– проверка соответствия платежных (расчетно-платежных ведомостей) реестрам депонированных сумм;

– проверка полноты и своевременности сдачи в банк депонированных сумм;

– проверка полноты оприходования депонированных сумм на расчетный счет в банке;

– проверка соответствия выписанных расходных кассовых ордеров журналу регистрации депонентов;

– проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета денежных сумм;

11. Случаев присвоения сумм, причитающихся другим предприятиям:

– проверка достоверности доверенностей от других предприятий на получение денег;

12. Случаев нарушений при расчетах суммами наличных денежных средств, превышающими предельную величину, с другими юридическими лицами и предпринимателями. действующими без образования юридического лица:

– проверка осуществления расчетов наличными деньгами с другими юридическими лицами суммами, превышающими установленную предельную величину;

– проверка соблюдения установленного банком лимита остатка кассы;

– проверка соблюдения предприятием предельных сумм расчетов между юридическими лицами наличными денежными средствами, поступающими в кассу;

13. Случаев нарушений при расчетах с населением наличными денежными средствами за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги с применением контрольно-кассовых машин:

– проверка правильности ведения книг кассира-операциониста;

– проверка полноты оприходования в кассу предприятия выручки контрольно-кассовых машин;

– проверка своевременности постановки на учет контрольно-кассовых машин в налоговом органе;

– проверка своевременности снятия с учета в налоговом органе контрольно-кассовых машин;

14. Некорректного отражения кассовых операций в регистрах синтетического учета:

- проверка соответствия контировки, проставленной на первичных кассовых документах, записям в журнале-ордере № 1 «Касса».

В условиях автоматизированного составления отчета кассира и ведения кассовой книги необходимость в проведении многих из указанных процедур отпадает. Перечисленные аудиторские процедуры, не поименованные в вопроснике аудитора, проводятся в обязательном порядке, и содержание их не зависит от результатов опроса.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, которыми руководствуется аудитор при проверке организации учета кассовых операций.
2. Каковы основные положения методики проверки кассовых операций?
3. Укажите основные источники информации для проверки кассовых операций.
4. Для какой цели составляется вопросник аудитора по кассовым операциям?

Глава 6. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНОМУ И ПРОЧИМ СЧЕТАМ В БАНКАХ

6.1. Источники информации для проверки

Для проверки учета операций по расчетным счетам в банках аудитор использует следующие источники информации:

Договор банковского счета. На основании этого договора аудируемому лицу открывается расчетный счет в банке.

Число расчетных счетов в банках, открываемых одной организацией, в настоящее время не ограничено. Наличие расчетных счетов позволяет организациям совершать безналичные расчеты, которые согласно Положению о безналичных расчетах в Республике Узбекистан могут совершаться в следующих формах: платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, по инкассо.

Расчетные документы. Операции по счетам аудируемого лица банки осуществляют на основании расчетных документов, оформленных в виде документа на бумажном носителе или, в установленных случаях, электронного платежного документа:

- распоряжение плательщика (клиента или банка) о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств;
- распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание денежных средств со счета плательщика и перечисление на счет, указанный получателем средств (изыскателем).

Для осуществления безналичных расчетов в перечисленных формах используются следующие расчетные документы:

- поручения;
- аккредитивы;
- чеки;
- платежные требования;
- инкассовые поручения.

6.2. Программа аудита учета операций по расчетному и прочим счетам в банках

В программу аудита учета операций по расчетному и прочим счетам в банках можно включить следующие аудиторские процедуры:

1. Общие процедуры:

– Тестирование системы внутреннего контроля операций по расчетному и прочим счетам в банках.

– Тестирование системы бухгалтерского учета операций по расчетному и прочим счетам в банках.

– Проверка соблюдения порядка расчетов наличными с юридическими и физическими лицами.

– Анализ рабочего плана счетов по учету операций по расчетному и прочим счетам в банках.

– Расшифровка статьи баланса. Сверка показателей в бухгалтерской отчетности и регистрах по расчетному и прочим счетам в банках.

– Расчет объема выборки.

2. Процедуры по существу:

– Инвентаризация. Проверка фактического существования отраженных в отчетности денежных средств по расчетному и прочим счетам в банках.

– Проверка отражения в отчетности всех принадлежащих предприятию денежных средств.

– Проверка правильности документального оформления поступления и расхода денежных средств.

– Проверка правильности классификации денежных средств в отчетности.

– Проверка правомерности списания денежных средств на счета затрат минуя счета расчетов.

– Проверка правомерности отражения поступивших денежных средств на иные счета, минуя счета расчетов.

– Проверка раскрытия в отчетности всех ограничений на право распоряжения организацией денежными средствами и иной существенной информации.

– Предварительный перечень ошибок и замечаний.

– Сводка методических (систематических) нарушений.

– Анализ результатов выборочной проверки.

– Перечень замечаний по проведенным процедурам.

– Выводы по разделу аудита.

Расчетные документы на бумажном носителе заполняются с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета, за исключением чеков, которые заполняются ручками с пастой, чернилами черного, синего или фиолетового цвета (допускается заполнение чеков на пишущей манишке шрифтом черного цвета).

Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного, синего или фиолетового цвета. Оттиск печати и оттиск штампа банка, проставляемые на расчетных документах, должны быть четкими.

Несмотря на то что все расчетные документы, представленные в банк, тщательно проверяются сотрудниками банка и расчетные документы, оформленные с нарушениями, не будут приняты банком к исполнению, аудиторы должны также обратить внимание на то, чтобы в расчетных документах не было выхода текстовых и цифровых значений реквизитов за пределы полей, обведенных для их проставления; чтобы значения реквизитов читались без затруднения, подписи, печати и штампы были проставлены в предназначенных для них полях бланков расчетных документов.

При проверке следует обратить внимание на наличие в расчетных документах следующих реквизитов:

- наименование расчетного документа и кода формы;
- номера расчетного документа, числа, месяца и года его выписки;

- вида платежа;
- наименования плательщика;
- номера его счета идентификационного номера налогоплательщика (ИНН);
- наименования и местонахождения банка плательщика, его банковского идентификационного кода, номера корреспондентского счета или субсчета;
- наименования получателя средств, номера его счета, идентификационного номера налогоплательщика (ИНН);
- наименования и местонахождения банка получателя, его банковского идентификационного кода, номера корреспондентского счета или субсчета;
- назначения платежа;
- суммы платежа, обозначенной прописью и цифрами;
- вида операции в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в банке и кредитных организациях, расположенных на территории Республики Узбекистан;
- подписи уполномоченных лиц и оттиска печати (в установленных случаях). По операциям, осуществляемым филиалами, представительствами, отделениями от имени юридического лица, расчетные документы подписываются лицами уполномоченными этим юридическим лицом.

Исправления, помарки и подчистки, а также использований корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются. Если у аудиторов имеются сомнения в соблюдении аудируемым лицом допущения непрерывности деятельности, им необходимо запросить в банке (через аудируемое лицо) справку о платежных поручениях, получателях средств (взыскателях) — расчетные документы, принятые банком в порядке расчетов по инкассо (платежные требования, инкассовые поручения), не оплаченные из-за недостаточности средств на счете клиента и помещенные банком в картотеку.

Выписки банка по расчетным счетам. Выписки банка должны быть собраны в папку в течение отчетного периода (при небольшом количестве — за год, квартал, при большом — за месяц). В папках-файлах выписки банка должны быть подобраны по датам. Аудитор должен проверить пол-

ноту выписок, сверяя исходящий остаток на каждый день с вступительным остатком на следующий день. Если какая-либо выписка банка отсутствует, аудитор должен сделать запрос в банк (через аудируемое лицо) и представлении недостающей выписки (выписок).

К каждой выписке банка должны быть приложены (подобраны) расчетные документы. Расчетные документы должны быть представлены в той же последовательности, в какой следуют поступившие, а затем списанные суммы в выписке банка. При выявлении отсутствия какого-либо расчетного документа аудитор отражает этот факт в рабочих документах или сразу обращается с разъяснениями к сотрудникам аудируемого лица.

Наиболее распространенными расчетными документами являются платежные поручения — распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке. Платежными поручениями могут производиться:

- перечисления денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- перечисления денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- перечисления денежных средств в целях возврата/размещения кредитов (займов)/депозитов и уплаты процентов по ним;
- перечисления денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договором;
- в соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей.

Аудитор проверяет наличие на экземпляре платежного поручения, которое возвращается плательщику в качестве подтверждения приема платежного поручения к исполнению, в поле «Отметки банка» проставленного штампа банка, даты приема и подпись ответственного исполнителя.

Движение средств по расчетным счетам отражается и в бухгалтерском учете аудируемого лица на отдельных субсчетах счета 5110 «Расчетные счета». При журнально-ордерной форме счетоводства движение средств по кредиту счета 5110 отражается в журнале-ордере № 2, движение средств по дебету счета 5110 — в ведомости № I.

При автоматизированной форме счетоводства для изучения движения средств по отдельным расчетным счетам следует сформировать журнал-ордер, карточку счета и другое, что аудитор сочтет удобным.

Эти документы относятся к бухгалтерским регистрам, которые также являются источниками информации для проверки.

При наличии в журналах-ордерах по счету 5110 корреспонденции между счетом 5510 «Специальные счета в банках» аудитор должен понять, применяет ли аудируемое лицо аккредитивную форму безналичных расчетов.

Если аудируемое лицо осуществляет расчеты со своими контрагентами по аккредитиву, то дополнительными источниками информации будут следующие документы:

– заявление на открытие аккредитива, в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив;

– аккредитив;

– извещение о номере счета, открытого исполняющим банком для осуществления расчетов по аккредитиву, который указывается в аккредитиве;

– выписки банка о движении средств по покрытому (депонированному) аккредитиву;

– документы, представленные получателем средств в банк для их получения;

– распоряжение банку-эмитенту в случае изменения условий или отмены аккредитива.

В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк.

Банками могут открываться следующие виды аккредитивов: покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные), отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии покрытого (депонированного) аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета банка-эмитента в пределах, суммы аккредитива либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями.

Об открытии аккредитива и его условиях банк-эмитент сообщает получателю средства через исполняющий банк либо через банк получателя средств с согласия последнего.

Размер и порядок оплаты услуг банков при расчетах по аккредитивам регулируются условиями договоров, заключаемых с клиентами, и соглашениями между банками, участвующими в расчетах по аккредитивам.

При расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент два экземпляра заявления на открытие аккредитива, в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив.

В заявлении на открытие аккредитива в отношении условий аккредитива указываются следующие сведения: наименование банка-эмитента; наименование банка — получателя средств; наименование исполняющего банка; вид аккредитива (отзывный или безотзывный); условие оплаты аккредитива; перечень и характеристика документов, представляемых получателем средств, и требования к оформлению указанных документов; дата закрытия аккредитива, период представления документов; наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив, срок отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг), грузоотправитель, грузополучатель, место назначения груза. На основании заявления на открытие аккредитива банк-эмитент составляет аккредитив на бланке.

Аудитор должен обратить внимание на то, что, если

исполняющим банком является банк, не обслуживающий получателя средств, в поле «№ счета получателя» аккредитива указываются реквизиты банка, обслуживающего получателя средств и номер счета получателя средств.

Если исполняющий банк является банком, обслуживающим получателя средств, в строках «Исполняющий банк» и «Банк получателя» реестра счетов проставляются одинаковые реквизиты. Если исполняющий банк не является банком, обслуживающим получателя средств, в строке «Исполняющий банк» реестра счетов проставляются реквизиты банка, в который получателем средств представляются документы по аккредитиву.

При платеже по аккредитиву сумма, указанная в реестре счетов, зачисляется (перечисляется) на счет получателя средств платежным поручением исполняющего банка.

Если условиями аккредитива предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица, это лицо обязано представить исполняющему банку либо доверенность, выданную плательщиком (если уполномоченным является физическое лицо), либо копию договора (если уполномоченным лицом является организация).

Чек - это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем является юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков. Чекодержателем является юридическое лицо, в пользу, которого выдан чек. Плательщиком по чеку является банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются нормативами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленною срока для его предъявления к оплате.

Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате.

Плательщик по чеку обязан удостовериться всеми доступными ему способами в подлинности чека. Порядок возложения убытков, возникших вследствие оплаты плательщиком подложного, похищенного или утраченного чека, регулируется законодательством.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности.

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателен) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Получатель средств (взыскатель) представляет в банк указанные расчетные документы при реестре переданных на инкассо расчетных документов, составляемом в двух экземплярах.

При приеме инкассовых поручений с приложенными исполнительными документами в банке проверяют соответствие реквизитов расчетного документа (даты и номера исполнительного документа, на который сделана ссылка в расчетном документе, взыскиваемой суммы, наименований, указанных в полях «Плательщик» и «Получатель» расчетного документа) реквизитам исполнительного документа.

Наименование, указанное в поле «Получатель» расчетного документа, может не соответствовать наименованию взыскателя в исполнительном документе в случае взыскания денежных средств судебным приставом-исполнителем на депозитный счет службы судебных приставов.

После проверки правильности заполнения на всех экземплярах принятых расчетных документов проставляется

штамп банка-эмитента, дата приема и подпись ответственного исполнителя.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика.

Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях, установленных законодательством, предусмотренных сторонами по основному договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Кроме стандартных реквизитов расчетного документа в платежном требовании указываются:

– условие оплаты;

– срок для акцепта;

– дата отсылки (вручения) плательщику предусмотренных договором документов в случае, если эти документы были отосланы (вручены) им плательщику;

– наименование товара (выполненных работ, оказанных услуг), номер и дата договора, номера документов, подтверждающих поставку товара (выполнение работ, оказание услуг), дата поставки товара (выполнения работ, оказания услуг), способ поставки товара и другие реквизиты — в поле «Назначение платежа». Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору. При этом срок для акцепта должен быть не менее пяти рабочих дней.

На всех экземплярах принятых исполняющим банком платежных требований ответственный исполнитель банка в поле «Оконч. срока акцепта» проставляет дату, по наступ-

лении которой истекает срок акцепта платежного требования. При исчислении даты в расчет принимаются рабочие дни. День поступления в банк платежного требования в расчет указанной даты не включается.

Экземпляр платежного требования используется для извещения плательщика о поступлении платежного требования. Он передается плательщику для акцепта не позже следующего рабочего дня со дня поступления в банк платежного требования. Передача платежных требований плательщику осуществляется исполняющим банком в порядке, предусмотренном договором банковского счета.

В течение срока, установленного для акцепта, плательщик представляет в банк документ об акцепте платежного требования либо отказе полностью или частично от его акцепта по основаниям, предусмотренным в основном договоре, в том числе в случае несоответствия применяемой формы расчетов заключенному договору, с обязательной ссылкой на пункт, номер, дату договора и указанием мотивов отказа.

Плательщик может предоставить исполняющему банку в договоре банковского счета право оплачивать платежные требования, предъявленные к его счету любыми или указанными плательщиком кредиторами (получателями средств), при неполучении от плательщика документа об акцепте или отказе от акцепта (полном или частичном) платежного требования в течение срока, установленного для акцепта.

Акцепт платежного требования либо отказ от акцепта (полный или частичный) оформляется заявлением об акцепте, отказе от акцепта.

Сведения о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставлять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, представляются аудируемым лицом в обслуживающий банк с указанием наименований товаров, работ или услуг, за которые будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и пункт, предусматривающий право безакцептного списания).

В платежном требовании на безакцептное списание денежных средств со счетов плательщиков на основании законодательства в поле «Условие оплаты» получатель средств проставляет «без акцепта», а также делает ссылку на закон (с указанием его номера, даты принятия и статьи), на основании которого осуществляется взыскание.

Безакцептное списание денежных средств со счета в случаях, предусмотренных основным договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о безакцептном списании денежных средств либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего такое условие.

Плательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведении о кредиторе (получателе средств), который имеет право выставлять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, наименовании товаров, работ или услуг, за которые будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и пункт, предусматривающий право безакцептного списания).

Отсутствие условия о безакцептном списании денежных средств в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе (получателе средств) и иных указанных выше сведений является основанием для отказа банком в оплате платежного требования без акцепта.

При отсутствии указания «без акцепта» платежные требования подлежат оплате плательщиком в порядке предварительного акцепта со сроком для акцепта пять рабочих дней.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

1) в случаях, когда бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том чис-

ле для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;

2) в случаях, установленных законодательством;

3) для взыскания по исполнительным документам;

4) в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

При взыскании денежных средств со счетов в бесспорном порядке в случаях, установленных законом, в инкассовом поручении в поле «Назначение платежа» должна быть сделана ссылка на закон (с указанием его номера, даты принятия и статьи).

При взыскании денежных средств на основании исполнительных документов инкассовое поручение должно содержать ссылку на дату выдачи исполнительного документа, его номер, номер дела, по которому принято решение, подлежащее принудительному исполнению, а также наименование органа, вынесшего такое решение. В случае взыскания исполнительского сбора судебным исполнителем инкассовое поручение должно содержать указание на взыскание исполнительского сбора, а также ссылку на дату и номер исполнительного документа судебного исполнителя.

Инкассовые поручении на взыскание денежных средств со счетов, вставленные на основании исполнительных документов, принимаются банком взыскателя с приложением подлинника исполнительного документа либо его дубликата.

Списание денежных средств в бесспорном порядке в случаях, предусмотренных основным договором, осуществляется банком при наличии в договоре банковского счета условия о списании денежных средств в бесспорном порядке либо на основании дополнительного соглашения к договору банковского счета, содержащего такое условие. Плательщик обязан предоставить в обслуживающий банк сведения о кредиторе (получателе средств), имеющем право выставлять инкассовые поручения на списание де-

нежных средств в бесспорном порядке, обязательстве, по которому будут производиться платежи, а также об основном договоре (дата, номер и пункт, предусматривающий право бесспорного списания).

Отсутствие условия о списании денежных средств в бесспорном порядке в договоре банковского счета либо дополнительного соглашения к договору банковского счета, а также отсутствие сведений о кредиторе (получателе средств) и иных вышеуказанных сведений является основанием для отказа банком в оплате инкассового поручения.

Инкассовое поручение должно содержать ссылку на дату, номер основного договора и соответствующий его пункт, предусматривающий право бесспорного списания.

При наличии в организации открытых валютных счетов проверке подвергаются договоры об открытии валютных счетов, выписки банка по данным счетам (отдельно по текущему валютному счету и по транзитному валютному счету), приложенные к выпискам документы на получение и перечисление валютных средств, а также их продаже по инициативе аудируемого лица.

6.3. Перечень аудиторских процедур

В ходе проверки аудитору следует определить круг счетов (расчетных, валютных, ссудных, бюджетных, текущих и других), открытых предприятием в банках.

По каждому счету проверяется наличие договора, наличие факта уведомления налоговой службы (в соответствии с Налоговым кодексом уведомлению подлежат расчетные счета). Параметры каждого счета сверяются со сведениями счетах в банках и иных кредитных учреждениях, действующих на территории Республики Узбекистан.

Перечень номеров счетов вручается всем проверяющим, участвующим в проверке. При обнаружении перечисления средств на счета или со счетов, не указанных в перечне, проверяющий (помощник аудитора) должен сообщить об этом ведущему аудитору.

Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности оборотов и сальдо по счетам предприятия в банках применяются следующие аудиторские процедуры:

– проверка наличия договоров с банками на открытие расчетных и валютных счетов и уведомлений налоговых служб об их открытии;

– проверка полноты банковских выписок по расчетному, валютному счету (счетам);

– проверка соответствия сумм по выпискам банка по расчетному, валютному счету суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах;

– проверка правильности определения курсовых разниц по валютному счету (текущему, транзитному, специальному транзитному);

– проверка правильности отражения в учете операций по покупке валюты;

– проверка целевого использования валюты, приобретенной на командировочные расходы;

– проверка правильности отражения в учете операций по продаже валюты;

– проверка полноты документов по аккредитивному счету.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные нормативные документы, которые использует аудитор при проведении контроля операций по расчетному и прочим счетам в банках.

2. Назовите основные источники информации для проверки операций по расчетному и прочим счетам в банках.

3. Для какой цели применяется вопросник аудитора при проверке операций по расчетному и прочим счетам в банках и какие вопросы в него включаются?

4. Приведите основные аудиторские процедуры, применяемые при проверке операций по расчетному и прочим счетам в банках.

Глава 7. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И СОБЛЮДЕНИЮ ТРУДОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

7.1. Источники информации для проверки

Проверка носит комплексный характер и включает контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, правильности ведения бухгалтерского учета расчетов как по физическим лицам, так и в целом по предприятию, а также начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда и выплат социального характера.

В качестве основной нормативно-правовой базы используются Гражданский кодекс, Трудовой кодекс и Налоговый кодекс Республики Узбекистан. Источниками информации служат документы по зачислению, увольнению и переводу работников предприятия, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и отчетность.

Ведение первичного учета по унифицированным формам распространяется на юридических лиц всех форм собственности, осуществляющих деятельность в отраслях народного хозяйства. Так, по учету личного состава используются: приказ (распоряжение) о приеме на работу, личная карточка, учетная карточка научного работника, приказ (распоряжение) о переводе на другую работу, приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска, приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта). По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда ведутся: табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, табель учета рабочего времени; расчетно-платежная ведомость, расчетная ведомость, лицевой счет.

Кроме того, применяются первичные документы по учету выработки и сдельной заработной платы: наряды, рапорты, маршрутные листы и другие документы.

К регистрам, которые подлежат проверке, относятся сводные ведомости распределения заработной платы (по видам, шифрам затрат и др.), регистры по счетам 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и 6720 «Депонированная заработная плата», учетные регистры, главная книга, баланс (ф. № I).

7.2. Вопросник и программа аудиторской проверки

К числу основных комплексов задач, которые необходимо проверить, относятся:

– соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям;

– учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам;

– учет и начисление повременных и прочих видов оплат;

– расчеты удержаний из заработной платы физических лиц;

– аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний);

– сводные расчеты по заработной плате;

– расчет налогооблагаемой базы налогов и платежей с фонда оплаты труда;

– расчеты по депонированной заработной плате.

Представленные комплексы задач охватывают типовые учетные задачи, а также общие принципы организации расчетов по соблюдению трудового обязательства. Для составления программы проверки и выбора процедур сбора аудиторских доказательств целесообразно составить вопросник аудитора по всем выделенным комплексам задач. Например:

1. Соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям:

– Применяются ли типовые формы документов по уче-

ту личного состава: личные карточки на работающих (ф. № Т-2), приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. № Т-6), приказ о переводе на другую работу (ф. № Т-5), приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (ф. № Т-8)?

– Ведутся ли на работающих трудовые книжки?

– Проверяется ли отделом кадров соответствие применяемых окладов и разрядов рабочих, установленных в штатном расписании?

– Ведутся ли в цехах (отделах) табели учета рабочего времени?

2. Учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам:

– Применяются ли на предприятии утвержденные отделом труда нормы и расценки по видам работ?

– Используются ли типовые формы первичных документов?

– Организовано ли гашение (проставление отметки об оплате) первичных документов?

– Применяются ли ПК для выполнения расчетов по сдельной оплате труда?

– Применяются ли наряды на бригаду?

3. Учет и начисление повременных и других видов оплат:

– Ведутся ли расчеты по начислению повременных видов оплат согласно табелю учета рабочего времени?

– Проверяет ли отдел труда или внутренний аудитор правильность расчетов по начислениям различных видов оплат?

– Применяются ли ПК для выполнения расчетов по начислению заработной платы?

4. Расчеты удержаний из заработной платы физических лиц:

– Проставлены ли в расчетных ведомостях (лицевых счетах) данные для правильного исчисления удержаний?

– Налога на доходы физических лиц?

– Удержаний по исполнительным листам?

– Прочих удержаний?

– Применяются ли ПК для расчета удержаний?

– Проверяли ли органы фондов социального страхования и налоговых служб расчеты по налогу на доходы физических лиц?

5. Аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний):

– Какие ведутся документы по аналитическому учету расчетно-платежные ведомости?

– Расчетно-платежные ведомости и лицевые счета на работающих?

– Применяются ли ПК для ведения аналитического учета?

– Организовано ли архивное хранение документов по аналитическому учету с работающими?

6. Сводные расчеты по заработной плате, расчет налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с ФОТ:

– Имеют ли сквозную нумерацию расчетно-платежные ведомости?

– Сопоставляются ли начисления на оплату труда с данными по единому социальному налогу (социальному страхованию, медицинскому страхованию, пенсионному фонду)?

– Проверяет ли бухгалтер данные о месячных, квартальных и годовых накоплениях сумм начислений по оплате труда?

– Применяются ли ПК для сводных расчетов по оплате труда?

– Имеются ли на предприятии задержки с расчетами и выплатами по оплате труда?

7. Расчеты по депонированной заработной плате:

– Ведутся ли на предприятии карточки по депонированной заработной плате?

– Производится ли отнесение депонированных сумм на соответствующий счет по истечении срока исковой давности?

– Применяются ли ПК для расчетов по депонированной заработной плате?

По данным заполненного вопросника можно сделать выводы об организации системы внутреннего контроля (низкий, высокий уровень и т.д.), бухгалтерского учета этого раздела (отвечает или не отвечает требованиям оперативности, достоверности).

Выводы, сделанные на основании информации вопросника, позволяют аудитору составить план и программу проверки, назначить необходимые процедуры для сбора аудиторских доказательств, обратить внимание на те или иные моменты при выполнении проверки отдельных расчетов.

В программу аудита учета расчетов с персоналом по оплате труда можно включить следующие аудиторские процедуры:

1. Общие процедуры:

- Тестирование системы внутреннего контроля.
- Тестирование системы бухгалтерского учета.
- Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета.
- Анализ учетной политики в целях налогового учета.
- Анализ рабочего плана счетов
- Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса.
- Расчет объема и построение выборки.

2. Процедуры по существу:

- Проверка наличия оснований для начисления заработной платы и др. выплат.
- Проверка правильности документального оформления расчетов с персоналом.
- Проверка правильности оценки в учете и отчетности заработной платы.
- Проверка правильности оценки в учете удержаний из заработной платы.
- Проверка правильности оценки в учете и отчетности НДФЛ.
- Проверка правильности оценки в учете и отчетности ЕСН.
- Проверка правильности расчета пособий, выплачи-

ваемых за счет средств Фонда социального страхования РУз.

- Проверка правильности оценки в учете и отчетности расчетов с персоналом по прочим операциям.
- Проверка соответствия произведенных начислений отчетному периоду.
- Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.
- Предварительный перечень ошибок и замечаний.
- Сводка методических (систематических) нарушений.
- Анализ результатов выборочной проверки.
- Перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения.
- Выводы по разделу аудита.

7.3. Методика проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда

Проверка соблюдения положений законодательства о труде, состояния внутреннего учета и контроля по трудовым отношениям.

Прежде всего целесообразно проконтролировать, как в организации соблюдается трудовое законодательство. Основным документом, используемым для этой цели, является Трудовой кодекс РУз.

Аудитор проверяет, как оформляется прием и увольнение работников, учитывается рабочее время сотрудников, как строится система оплаты труда и др.

Правильность оформления работников (приема на работу и увольнения) проверяется по приказам, контрактам, трудовым соглашениям. Из применяемых систем оплаты труда в основном используются повременная и сдельная системы, что должно быть отмечено в соответствующих документах работников организации. При повременной оплате труда необходимо проверить правильность применения тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной — правильность применения норм и расценок.

Учет рабочего времени, соблюдения установленного

режима работы и начисления заработной платы работающих на повременной оплате труда организуется в табеле учета использования рабочего времени и расчета заработной платы. По этому документу можно проверить все необходимые данные по каждому работающему (дни отпуска, время нахождения в командировке, дни болезни и др.).

Для проверки применяется метод сбора аудиторских доказательств по инспектированию соответствующих этому документам (личных карточек, табелей учета рабочего времени) с приказами и распоряжениями.

Проверка организации учета и контроля выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам. Сдельная оплата труда подразделяется на два вида: прямую сдельную и сдельно-прогрессивную. При применении прямой сдельной формы оплаты труда заработок работнику определяется путем умножения заранее установленной расценки на количество произведенной продукции, (деталей, узлов, готовых изделий и т.д.). Сдельно-прогрессивная форма оплаты труда предусматривает оплату выработки работника в пределах установленной исходной нормы (базы) по основным (неизменным) расценкам, а вся выработка сверх исходной нормы — по повышенным сдельным расценкам.

Аудитор проверяет, как оформлены первичные документы (наряды, маршрутные листы и др.), правильность применения норм и расценок, наличие подписей должностных лиц, заполнение соответствующих реквизитов; обращает внимание на имеющиеся исправления. Особое внимание уделяется расчетам сдельного заработка при бригадной форме оплаты труда, правильности переноса итоговых сумм по работающим в расчетно-платежлые ведомости. Целесообразно проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным документам (нарядам, разовым документам и др.). Если расчеты по учету сдельной заработной платы выполняются с применением ПК, то целесообразно проверить алгоритмы расчетов, нормативно-справочные данные.

Здесь применяются такие методы сбора аудиторских доказательств, как инспектирование документов, подготов-

ленных на предприятии, пересчет (определение сумм сдельной заработной платы).

Проверка расчетов по начислению повременных и прочих видов оплат. В этом комплексе аудитор проверяет, как производились начисление повременной оплаты, расчеты по среднему заработку, расчеты за дни пребывания в отпуске, расчет премий и других видов оплат.

При несовпадении данных, полученных аудитором, с бухгалтерскими записями необходимо установить причину расхождения, и если выяснится, что бухгалтер-расчетчик неправильно произвел расчеты, в отчете аудитора делаются необходимые замечания. Бухгалтер-расчетчик должен внести исправления и отразить их в документах.

При расчете начислений, которые определяются с использованием среднего заработка, прежде всего необходимо установить, правильно ли определен средний заработок, а затем проверить правомерность выполненных начислений по видам оплат.

Аудитор также проверяет правильность начислений по прочим вилам оплат и доплат: оплате отпусков, работы в праздничные дни, доплате за работу в ночное время и др. Методика проверки сводится к выверке алгоритмов расчетов и исходных данных. Аудитор сообщает об обнаруженных ошибках бухгалтеру-расчетчику, который вносит необходимые исправления, пересчитывает начисления и удержания по работающим.

Проверка расчетов удержаний из заработной платы с физических лиц. К основным видам удержаний относятся налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам и удержания за брак, за товары, купленные в кредит, и др. Вначале необходимо проверить справочные данные (льготы по налогу на доходы физических лиц, размер удержаний по исполнительным листам и др.), затем установить соответствие алгоритма законодательным документам и, наконец, проверить сами выполненные расчеты. При проверке правильности исчисления налога на доходы физических лиц аудитор руководствуется положениями главы 30 «Совокупный доход физических лиц» На-

логового кодекса РУз. Здесь ему необходимо уточнить количество льгот, размер налогооблагаемой базы, проверить правильность расчета налога на доходы физических лиц.

При проверке налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, они не уменьшают налоговую базу, которая определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Проверка других видов удержаний не представляет сложности. Так, при проверке удержаний за товары, приобретенные в кредит, устанавливают период рассрочки, суммы удержаний и сроки платежей. При проверке погашения ссуд, выданных работникам, устанавливают сроки и внесенные суммы, сумму удержанного налога за пользование ссудой.

Проверка ведения аналитического учета по работающим. Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется по физическим лицам как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам и удержаниям (налогам, платежам и др.). Необходимые данные для этой цели накапливаются в лицевых счетах (накопительных документах), расчетно-платежной документации, а при использовании ПК могут хранится в виде отдельных файлов. Аудит таких расчетов, как правило, проводится выборочно.

Аудитор должен проверить, ведется ли такой учет, обратить внимание на сохранность аналитической информации и формирование на каждого работающего совокупного годового дохода. Помимо прямых начислений в совокупный доход должны быть включены: стоимость натуральной оплаты работникам, вознаграждения по результатам работы за год, стоимость бесплатно предоставляемого питания и продуктов, единовременные вознаграждения за выслугу лет и др.

Проверка сводных расчетов по оплате труда. Сводные расчеты по заработной плате выполняют по данным счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующими с ним счетами. Бухгалтерский учет расчетов с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и иным ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы:

– оплаты труда, причитающиеся работникам, — в корреспонденции со счетами учета затрат на производство, расходов на продажу и других источников;

– оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год;

– начисленных пособий по социальному страхованию и других аналогичных сумм;

– начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п.

По дебету счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются выплаченные суммы оплаты труда, премии и т.п., а также суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок суммы – депонирование отражаются по дебету счета 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 6720 «Расчеты по депонированным суммам».

Для контроля расчетов по оплате труда используются: первичные документы по учету выработки и заработной платы, расчетные (расчетно-платежные) ведомости, лицевые счета работающих, платежные ведомости и др.

Прежде всего необходимо проверить соответствие итогов в отдельных ведомостях (цехов, отделов) общим итогам по предприятию. Затем устанавливается правильность про-

изведенных операций по отнесению начисленной заработной платы на соответствующие этому счету. Так, выплаты из фонда оплаты труда, включенные в себестоимость продукции, относятся в дебет счетов 2010, 2310, 2510 (производственные затраты), 9420 (на расходы непромышленных производств и хозяйств) и др.счета.

Проверка налогооблагаемой базы для расчетов по единому социальному платежу. Помимо контроля расчетов по оплате труда, необходимо проверить правильность расчетов по начислению единого социального платежа. С этой целью уточняют базу налогообложения для определения единого социального платежа.

Проверка депонированных сумм по заработной плате. Аудитор проверяет, как организован аналитический учет по счету 6720 счет «Депонированная заработная плата». Он устанавливает, велись ли карточки в разрезе физических лиц и депонированных сумм, как производилась выдача сумм депонированной заработной платы, на какой счет списывалась депонированная заработная плата после окончания срока исковой давности (трех лет) и т.п.

Вопросы для самопроверки

1. Раскройте цели проверки и источники информации по расчетам, связанным с начислением заработной платы.
2. Приведите основные комплексы задач, которые необходимо проверить по оплате труда.
3. Как проверяют документальное оформление трудовых отношений между работодателем и работником?
4. Как осуществляется проверка расчетов по начисленной заработной плате?
5. Как осуществляется проверка расчетов по основным видам удержаний из начисленной заработной платы?
6. Как осуществляется проверка аналитического ведения учета по заработной плате работающих?
7. Как проверяют сводные расчеты по оплате труда?

Глава 8. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

8.1. Цель проверки и источники информации

Основная цель проверки — установить соответствие совершонных операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками действующему законодательству и достоверность отражения этих операций в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Согласно основной цели аудитору в первую очередь необходимо проверить наличие договоров с поставщиками и подрядчиками, правильность их оформления и соответствие содержания договоров экономическому смыслу совершенных сделок. Все сделки с поставщиками и подрядчиками можно разделить на две группы в зависимости от предмета и сущности заключаемых договоров. В первую группу входят расчеты с поставщиками. Предмет договоров данной группы — приобретение любых товаров и имущественных прав. Основные формы заключаемых договоров в рамках этой группы: договор купли-продажи, поставки, энергоснабжение.

Во вторую группу входят расчеты с подрядчиками. Предметом договоров этой группы является выполнение определенной работы и сдача ее результата заказчику. Основные формы договоров: договор подряда, возмездного оказания услуг, на выполнение НИОКР. Такое деление на группы обусловлено тем, что специфика договоров внутри каждой из групп требует разных подходов при проведении аудита. В первую очередь это разница в используемых приемах сбора аудиторских доказательств и порядке построения аудиторской выборки.

В ходе аудита данного раздела учета подлежат проверке: поступление товарно-материальных ценностей (выполнен-

ных работ, оказанных услуг), в том числе неотфактурованные поставки и поставки, обеспеченные векселями; выставленные поставщикам и подрядчикам претензии; списанные безнадежные к взысканию долги; выданные авансы и полученные коммерческие кредиты. При этом особое внимание должно быть уделено просроченной задолженности и задолженности с истекшим сроком исковой давности. Аудитору следует выяснить причины возникновения такой задолженности и уточнить, какие были приняты меры к ее взысканию. При наличии дебиторской задолженности необходимо установить дату и причину ее возникновения.

Все операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками группируются в различных аналитических карточках и ведомостях аналитического и синтетического учета.

Данные синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками должны давать полное представление о расчетах:

– с поставщиками и подрядчиками по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;

– с поставщиками и подрядчиками по не оплаченным в срок расчетным документам;

– с поставщиками по неотфактурованным поставкам;

– по выданным авансам;

– с поставщиками и подрядчиками по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;

– с поставщиками и подрядчиками по просроченным оплатой векселям;

– с поставщиками по полученному коммерческому кредиту и др.

Основные источники информации для проверки данного раздела учета:

• договоры на поставку товарно-материальных ценностей (выполнение работ, оказание услуг);

• счета-фактуры поставщиков (при импортных операциях — таможенные декларации);

• накладные на поступившие ТМЗ, акты выполненных работ;

• документы оплаты поставщикам (кассовые, банковские, акты о взаимозачетах и пр.);

• журналы регистрации счетов-фактур;

• книга покупок;

• регистры аналитического и синтетического учета.

8.2. Проверка организации внутреннего контроля по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками

План и программа аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками строятся с учетом результатов проверки системы внутреннего контроля этого раздела.

Перед составлением программы проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками прежде всего необходимо установить качество состояния внутреннего контроля по учету таких операций. Для достижения этой цели, как правило, прибегают к опросу (письменному и устному) работников организации. Это позволяет выявить наиболее уязвимые места в системе учета расчетов и определить дальнейшее направление проверки. Преимущественно проверяют работы, которые совсем не подвергались контролю либо мало контролировались бухгалтерией (или другой внутренней службой предприятия).

Для составления программы проверки и выбора процедур сбора аудиторских доказательств целесообразно составить следующий вопросник аудитора:

– Разработаны ли схемы отражения на счетах операций с покупателями и заказчиками?

– Установлен ли и соблюдается ли график документооборота?

– Ведется ли аналитический учет по расчетам с дебиторами?

– Исключены ли факты возникновения дебиторской задолженности неподтвержденной документами?

– Разделены ли обязанности по операциям с денежными средствами и по учету задолженности?

– Проводится ли сверка аналитического и синтетического учета?

– Определен ли круг лиц, санкционирующих продажи и выписывающих документы на отгрузку?

– Проводится ли инвентаризация расчетов (как часто)?

– Проверяются ли сроки возникновения дебиторской задолженности?

– Составляются ли акты сверки расчетов (как часто)?

– Выставляются ли претензии покупателям?

– Имеется ли периодически обновляемый прейскурант?

После проведения анализа системы внутреннего контроля аудитору следует определить, каким образом на предприятии организован обмен информацией между службой внутреннего контроля и органом управления предприятия. Это также важный момент в понимании организации учета на предприятии, так как сами по себе результаты внутреннего контроля лишь свидетельствуют о допущенных нарушениях и ошибках, но не являются подтверждением того, что обнаруженные ошибки и нарушения будут исправлены. Поэтому аудитору следует выяснить, какие действия со стороны руководства и непосредственных исполнителей были предприняты после того, как служба внутреннего контроля выявила конкретные недостатки в системе учета.

Программа аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками должна охватить следующие основные аудиторские процедуры:

1. Общие процедуры:

Тестирование системы внутреннего контроля.

Тестирование системы бухгалтерского учета.

Анализ учетной политики в целях бухгалтерского учета.

Анализ учетной политики в целях налогового учета.

Анализ рабочего плана счетов.

Проверка тождественности показателей в регистрах бухгалтерского учета и данных бухгалтерского баланса.

Расчет объема и построение выборки.

2. Процедуры по существу:

Проверка фактического существования дебиторской или кредиторской задолженности.

Проверка списания со счетов бухгалтерского учета задолженности, нереальной к взысканию.

Проверка правильности оформления договоров с покупателями и заказчиками.

Проверка правильности оценки в учете и отчетности задолженности.

Проверка отражения в отчетности дебиторской задолженности с учетом резерва по сомнительным долгам.

Проверка соответствия дебиторской и кредиторской задолженности проверяемому, а не последующему отчетному периоду.

Проверка правильности квалификации дебиторской и кредиторской задолженности по времени: долгосрочная и краткосрочная.

Проверка правильности квалификации задолженности по видам: покупатели и заказчики, авансы выданные, векселя полученные и т.д.

Проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.

Предварительный перечень ошибок и замечаний.

Сводка методических (систематических) нарушений.

Анализ результатов выборочной проверки.

Перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения.

Выводы по разделу аудита.

8.3. Аудиторская проверка первичного учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками

При проверке учета расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитору необходимо оценить качество первичной информации, поступающей в систему бухгалтерского учета. Связано это с тем, что практически все документы по расчетам поступают на предприятие извне, увеличивая внутрихозяйственный и контрольный риски при проведении аудита. Причин тому несколько:

– отсутствие многократного контроля за первичными документами на стадии их создания и проверки (как это происходит с документацией, создаваемой на предприятии);

– сложность восстановления отсутствующих и исправления неправильно оформленных документов;

– большая вероятность несвоевременного поступления подтверждающих документов;

– значительная часть первичных документов, подтверждающих совершение этих операций (особенно операций, связанных с договорами на оказание услуг), не унифицирована. Отсюда риск того, что первичная документация может быть не признана в качестве подтверждающей, если будут какие-либо сомнения в правильности оформления документов и их комплектности.

В таких условиях анализ организации первичного учета позволит аудитору более квалифицированно провести основные аудиторские процедуры по данному разделу и более обоснованно определить объемы выборки и способы отбора элементов проверяемой совокупности. Кроме того, результаты организации первичного учета позволят ответить на вопрос о качестве первичной учетной документации, которая будет использоваться аудитором в качестве аудиторских доказательств. Аудиторская проверка организации первичного учета строится по следующей

1. Определяется степень воздействия на организацию первичного учета различных внутренних и внешних факторов (среди внешних — требования законодательства, принадлежность организации, специфика отрасли, размеры предприятия, местоположение, используемые ресурсы; внутренние факторы — организационная структура, философия управления и стиль работы руководителей, методы распределения полномочий и ответственности, информационное и кадровое обеспечение, техническая оснащенность).

2. Оценивается внутрихозяйственный риск системы первичного учета по результатам проведения аналитических процедур.

3. Определяется примерный объем первичной учетной документации, представляемой к проверке.

При проведении аудита организации первичного учета по разделу учета расчетов с поставщиками и подрядчиками применяются следующие методы сбора аудиторских доказательств:

Проверка достоверности (полноты и точности) фактов оприходования товарно-материальных ценностей, принятия к учету работ, услуг.

Основная цель проверки — достижение уверенности в том, что на предприятии присутствует вся первичная документация по всем поступившим ценностям и всем оказанным услугам за отчетный период. Выборку на данном участке целесообразно осуществлять следующим образом: операции по поступлению товарно-материальных ценностей (ТМЗ) — выборка репрезентативная (осуществлять с помощью случайного или систематического отбора); операции по приобретению работ, услуг — выборка непредставительная, в зависимости от предмета договоров, их стоимости и прочих факторов. При этом, проверяя полноту отражения приобретенных работ, услуг, аудитор может использовать информацию о типичном «наборе» услуг, предоставляемых проверяемой организации за определенный период, которую можно получить в устном опросе или используя учетные регистры за предыдущие периоды. Проводя эту процедуру, аудитору надлежит сверить данные первичных приходных документов с договорами на поставку с тем или иным поставщиком. Затем необходимо проверить наличие счетов-фактур от поставщиков по каждой конкретной сделке (целесообразно использовать журнал регистрации счетов-фактур). После этого следует сверить данные указанных документов с данными складского учета или с информацией от бухгалтерии о принятых к учету работах, услугах.

При необходимости аудитор может также лично проследить за движением конкретного документа и исполнением сроков от создания и обработки. По операциям, оформляемым документами, графики оборота которых не

составлены или составлены только формально, есть риск того, что первичные документы:

- могут отсутствовать;
- могут быть утеряны;
- будут приняты к учету (т.е. проверены и обработаны) несвоевременно (например, в следующем отчетном периоде);
- содержат приписки (так как отсутствие контроля способствует подобным ситуациям) и т.д.

Исходя из этого на документацию, на которую нет графиков документооборота или эти графики реально не используются, при проведении следующей процедуры аудитор должен обратить особое внимание.

Проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах. Эта проверка нацелена на получение достаточного количества доказательств того, что при принятии документа к учету были соблюдены следующие принципы:

- было достаточно оснований для регистрации документа в системе учета;
- все документы, оформляющие проверяемые операции, зарегистрированы полностью;
- все документы зарегистрированы своевременно;
- все документы зарегистрированы в соответствующих данной хозяйственной операции учетных регистрах;
- все документы отражены в соответствии с экономической сущностью операции и по всем документам проведен точный количественный и качественный перенос данных в систему учета;
- документ принят к учету единожды.

Выборка документов, проверяемых в рамках данной процедуры, должна проводиться с учетом результатов предшествующих процедур. Особо внимательно следует подойти:

- к документам, на которые не составлены графики документооборота;

· к операциям, где отсутствуют либо первичные документы, либо определенные реквизиты в них.

Проверка организации хранения документов и организации доступа к первичной учетной документации. Цель проведения этой процедуры — установить, соблюдены ли на предприятии правила хранения документации в процессе текущей деятельности и период хранения документов в архиве предприятия. Если на предприятии нет четко установленного порядка хранения документации в период исполнения документов и в период хранения уже исполненных документов в архиве, возникает большой риск несанкционированного доступа к ПУД. Это, в свою очередь, может привести как к утере документов, так и к разного рода злоупотреблениям с первичной учетной документацией: приписками, исправлениям в документах, уничтожению или подлогу документов. Все организации обязаны хранить первичную учетную документацию не менее пяти лет. Соблюдение этого срока также надлежит проверить в ходе проведения данной процедуры.

Источниками информации аудитору могут служить графики документооборота (где указаны сроки сдачи документов в архив), оформленные к передаче в архив и уже хранящиеся в архиве дела, акты о выделении документов к уничтожению. Кроме того, в ходе проверки может быть использована информация о наличии или отсутствии на предприятии системы паролей доступа к автоматизированным рабочим местам, на которых осуществляется создание и обработка документов данного раздела учета.

Сведения, полученные в ходе аудита организации первичного учета по этому разделу, используются для определения дальнейшей тактики проведения проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (глубины проверки бухгалтерского и налогового учета, определения объемов выборки на отдельных участках и способов отбора проверяемой совокупности).

Аудиторская проверка организации бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Учитывая резуль-

таты проведенных ранее процедур, аудитор может приступить к детальной проверке оборотов и сальдо по счетам учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности операций данного раздела учета применяются следующие аудиторские процедуры:

Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженностей. Цель процедуры — достижение уверенности в том, что задолженности контрагентов и задолженности перед контрагентами числятся на счетах учета в реальных значениях. Наиболее эффективным способом проведения данной процедуры является инвентаризация расчетов. Учитывая, что на некоторых предприятиях инвентаризация расчетов проводится некачественно или не проводится вовсе, аудитор должен настоять на проведении этой процедуры. В ходе инвентаризации устанавливаются сроки возникновения задолженности, реальность ее погашения, тождественности расчетов с различными организациями, правильность и обоснованность числящихся по балансу сумм дебиторской и кредиторской задолженностей, а также предъявлены ли иски на взыскание просроченной дебиторской задолженности. Инвентаризацию целесообразно проводить посредством запроса к контрагенту аудитируемой организации о состоянии расчетов на определенную дату с приложением к запросу расшифровки задолженности. Запросы-подтверждения или акты сверок (обычно используют именно их) могут быть оформлены на бланке предприятия. Такой запрос отправляется поставщику или подрядчику в двух экземплярах один из которых с подтвержденной (или нет) суммой возвращается аудитору. Это одна из важнейших процедур аудита расчета с поставщиками и подрядчиками, так как операции с кредиторской задолженностью и погашением ее наличными денежными средствами представляют возможность для мошенничества, растрат и искажений данных финансовой отчетности. Необходимо принимать во внимание данное обстоятельство и знать типичные методы совершения и сокрытия подобных действий.

Наиболее значительных размеров мошенничество может достигать при осуществлении закупочных операций. Нарушения при закупках сырья могут быть как простыми, например, предъявление в качестве оправдательных документов накладных и счетов фиктивных фирм, что легко выявляется в ходе инвентаризации и сверок расчетов, так и очень сложные, которые почти невозможно вскрыть при помощи аудиторской проверки, когда мошенничество осуществляется по взаимной договоренности должностных лиц обеих сторон сделки в целях обеспечения неверных кассовых выплат. Аудитору следует убедиться также в том, что на проверяемый период не было случаев перекрытия кредиторской задолженности перед одним контрагентом дебиторской задолженностью другого. Кроме того, суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности должны быть своевременно списаны на прочие доходы организации.

Проверка правильности списания дебиторской задолженности, безнадежной ко взысканию. Процедура проводится, если на предприятии происходили случаи списания дебиторской задолженности. Проверке подлежат обороты по следующим счетам: по дебету счета 4910 «Резервы по сомнительным долгам». Кроме того, надлежит проверить факт отражения списанных в качестве безнадежных ко взысканию сумм на забалансовом счете.

Дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности (в общем случае 3 года), а также другие долги, нереальные ко взысканию, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя организации относятся на счет средств резерва сомнительных долгов либо на счет прочих доходов и расходов, если в период, предшествующий отчетному, суммы этих долгов не резервировались.

Аудитору следует иметь в виду, что при списании задолженности в связи с истечением срока исковой давности началом окончания срока исковой давности считается дата окончания срока исполнения обязательств должником.

По обязательствам, срок исполнения которых не определен либо определен моментом востребования, течение исковой давности начинается с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Если на предприятии списывается дебиторская задолженность, нереальная ко взысканию, аудитору надлежит убедиться, что во изыскании списанной задолженности было отказано в судебном порядке и на предприятии есть в наличии оправдательные документы (постановление суда о признании должника неплатежеспособным, выписка из государственного реестра о том, что организация прекратила свою деятельность и пр.).

Списание долга вследствие неплатежеспособности должника не является аннулированием задолженности. Эта задолженность должна отражаться за бухгалтерским балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Проверка расчетов по неотфактурованным поставкам. Цель процедуры — проверка отражения на счетах учета операций по получению товарно-материальных ценностей (ТМЗ) (работ, услуг) от сторонних организаций, не подтвержденных в течение определенного срока первичными документами. Отсутствие подтверждающих документов выявляется в ходе проведения аудита системы первичного учета по данному разделу. При проверке необходимо учитывать следующее:

– аналитический учет по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» должен обеспечивать получение данных по неотфактурованным поставкам;

– материальные ценности (работы, услуги) по неотфактурованным поставкам должны быть учтены по ценам и на условиях, предусмотренных договором.

Аудитору надлежит убедиться в том, что затребуются документы по неотфактурованным поставкам на предприятии в разумные сроки. По тем неотфактурованным поставкам, где подтверждающие документы отсутствуют дос-

таточно долгое время (имеется в виду, что на момент составления отчетов - налоговых и финансовых - документы еще не поступили), аудитору надлежит убедиться в том, что входящий НДС по таким поставкам не был принят к возмещению. Если подтверждающие документы поступили и имеются какие-либо расхождения в ценах и номенклатуре, аудитору следует проверить правильность корректировки сумм по соответствующим им позициям на счетах бухгалтерского учета (особое внимание уделить ТМЗ (работам, услугам), которые к моменту поступления документов уже были списаны на затраты проверяемого периода. При этом следует учесть, что в случае, когда подтверждающие документы поступают в следующем отчетном периоде, суммы корректировки относятся на счета прочих доходов (расходов).

Проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. В ходе проведения этой процедуры проверяется полнота и достоверность отражения на счетах синтетического учета расчетов с поставщиками и подрядчиками. Аудитору необходимо сверить методом пересчета итоговые данные по регистрам аналитического учета с суммами, отраженными на счете 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и других счетов к оплате.

Проверка правильности отражения в отчетности итоговых данных по расчетам с поставщиками и подрядчиками. Основная цель проверки — определение достоверности сумм кредиторской и дебиторской задолженностей в части расчетов с поставщиками и подрядчиками, отраженных в отчетности аудируемого предприятия. Проверяются бухгалтерский баланс (в части II раздела актива статей «Авансы, выданные поставщикам и подрядчикам» и статей пассива «Задолженность поставщикам и подрядчикам»). Основные нарушения при отражении сумм дебиторской и кредиторской задолженностей в отчетности — зачет различных статей задолженности между собой. В ходе проверки аудитору следует убедиться, что суммы, отраженные в активе, пассиве баланса и в приложении к бухгалтерскому балансу со-

ответствуют остаткам дебиторской и кредиторской задолженностей на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые аудитором при проверке учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

2. Перечислите основные источники информации при проверке учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

4. Какие методы внутреннего контроля по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками надлежит проверить аудитору в ходе оценки системы внутреннего контроля на предприятии?

5. Назовите основные процедуры сбора доказательств при проверке организации первичного учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Глава 9. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

9.1. Цели проверки и источники информации

Цель аудиторской проверки затрат на производство заключается в установлении достоверности и законности отражения указанных операций в учете и финансовой отчетности хозяйствующих субъектов.

Все источники информации, используемые при аудите учета затрат на производство продукции (работ, услуг), можно разделить на шесть групп.

1. Первичные документы:
- лимитно-заборная карта;
- акт-требование на замену;
- требование-накладная;
- расчетно-платежная ведомость;
- расчетная ведомость;
- индивидуальная и сводная карточки учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм начисленного ЕСН, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;
- путевой лист легкового автомобиля;
- путевой лист грузового автомобиля;
- авансовый отчет;
- ведомость расчета амортизации основных средств;
- ведомость расчета износа нематериальных активов.

2. Сводные учетные документы (применительно к журнально-ордерной форме учета):
- разработочная таблица «Распределение заработной платы и расхода материалов»;
- разработочная таблица «Сводка данных по расчетам с рабочими и служащими»;
- разработочная таблица «Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников»;

– разработочная таблица «Расчет износа (амортизации) основных средств»;
– разработочная таблица «Распределение услуг вспомогательных (обслуживающих) производств и хозяйств»;
– разработочная таблица «Листок-расшифровка»;
– разработочная таблица «Бухгалтерская справка».
3. Регистры аналитического учета:
– ведомость учета затрат цехов;
– ведомость учета потерь производства;
– ведомость учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов.
4. Регистры синтетического учета:
– журналы-ордера;
– главная книга по вышеуказанным счетам.
5. Бухгалтерская отчетность:
– бухгалтерский баланс — ф. № I;
– пояснительная записка.
6. Внеучетная документация:
– договоры с разными контрагентами;
– приказы руководства;
– протоколы заседаний органов управления;
– трудовые договоры;
– акты налоговых проверок;
– аудиторские заключения и др.

9.2. Программа аудиторской проверки учета затрат на производство продукции

Основные задачи аудита затрат на производство позволяют выделить основные направления проверки. Аудиторская проверка учета затрат на производство продукции (работ, услуг) планируется на основе результатов тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица. Аудитор с помощью специального вопросника оценивает состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в части затрат на производство, дает предварительную оценку достоверности и законности

данных о затратах, определяет наиболее уязвимые места и планирует основные процедуры проверки.

Вопросник аудитора для проверки учета затрат на производство может состоять из следуюших:

1. *Система внутреннего контроля:*

– Составляются ли сметы затрат на производство и контролируется ли их соблюдение?

– Разработана ли номенклатура-ценник на выпускаемую предприятием продукцию?

– Установлены ли нормативные затраты и пересматриваются ли нормы?

– Осуществляется ли контроль за соблюдением норм затрат на производство?

– Санкционируется ли сверхлимитный отпуск материалов в производство уполномоченными лицами?

– Проверяется ли соответствие отчетов об использовании материалов расходным первичным документам?

– Распределены ли обязанности сотрудников, осуществляющих операции с активами, бухгалтерский учет затрат и их санкционирование?

– Контролируется ли главным бухгалтером формирование себестоимости готовой продукции (работ, услуг)?

– Соблюдается ли график документооборота по учету затрат на производство?

– Проводится ли инвентаризация незавершенного производства?

– Проводится ли анализ затрат на производство?

2. Система бухгалтерского учета:

– Имеют ли необходимую квалификацию и опыт работы сотрудники бухгалтерии, осуществляющие учет затрат?

– Установлена ли классификация затрат по элементам и статьям?

– Разграничиваются ли затраты по отчетным периодам?

– Ведется ли отдельный учет текущих затрат на производство и по капитальным вложениям?

– Имеется ли на предприятии единая учетная политика по затратам на производство?

– Разработана ли схема сводного учета затрат?

– Сопоставляются ли данные сегментарного и сводного учета затрат?

– Выбран ли метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?

– Установлены ли объекты учета затрат, объекты калькулирования и калькуляционные единицы?

– Организован ли учет потерь от простоев и брака в производстве?

Оценка риска средств контроля производится на основании профессионального суждения аудитора путем оценки каждого вопроса по их уровню как «низкий», «средний», «высокий».

В программу аудиторской проверки учета затрат на производство можно включить следующие аудиторские процедуры проверки по существу:

– проверка фактического существования всех видов расходов, отраженных в отчетности;

– проверка наличия прав на все произведенные расходы;

– проверка правильности документального оформления расходов;

– проверка соответствия оценки и отражения на сч.9100 себестоимости продукции учетной политике и законодательству;

– проверка правильности оценки в учете и отчетности прямых расходов (сч. 2010);

– проверка правильности оценки в учете и отчетности косвенных расходов (сч. 2310, 2510);

– проверка правильности учета расходов будущих периодов и их списания в производство;

– проверка правильности расчета прямых расходов, приходящихся на остаток НЗП, готовой продукции;

– проверка соответствия произведенных расходов отчетному периоду;

– представление и раскрытие;

– проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации;

– предварительный перечень ошибок и замечаний;

– сводка методических (систематических) нарушений;

– анализ результатов выборочной проверки;

– перечень нормативных актов по которым выявлены нарушения;

– выводы по разделу аудита.

9.3. Методика проверки основных комплексов работ

Проверка обоснованности использования методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Проверка обоснованности проводится в три этапа.

Контроль правильности выбора объектов учета. Обоснованность применяемого предприятием метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливают на основе изучения особенностей производства аудируемого предприятия и анализа его учетной политики,

В практике бухгалтерского учета различают следующие методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): простой (попроцессный), попередельный, позаказный, нормативный. В основе их классификации лежат способы группировки затрат по объектам учета и способы калькулирования себестоимости.

Объектами учета затрат на производство являются: организация в целом, ее производства, место возникновения затрат, виды продукции (работ, услуг).

Объекты калькулирования — это отдельные изделия, группы изделий, работы и услуги.

Выбор объектов учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) определяется организационными и технологическими особенностями предприятия, специализацией и масштабами его деятельности.

Поэтому на первом этапе проведения аудита следует выяснить:

– наличие основных и вспомогательных цехов;

– номенклатуру выпускаемой продукции (работ, услуг);

– особенности технологии производства каждого вида продукции (работ, услуг);

– наличие в структуре предприятия подразделений, выполняющих функции подготовки производства, снабжения и сбыта, управления.

Контроль правильности группировки затрат для ведения учета и калькулирования себестоимости. Во всех названных подразделениях осуществляются затраты, конечным результатом которых является выпуск продукции основного производства. Совокупность этих затрат образует производственную себестоимость продукции (работ, услуг). В целях исчисления (калькулирования себестоимости каждого вида продукции (работ, услуг) в отдельности все происходящие затраты следует группировать по определенным признакам. Поэтому путем устного опроса сотрудников бухгалтерии аудируемого лица, проведения документального контроля аудитор должен выяснить, правильно ли на проверяемом предприятии классифицируются затраты («Положение о составе затрат»):

· по экономическому содержанию — по элементам и статьям затрат.

Важной составляющей аудита вспомогательных производств является проверка правильности распределения и списания услуг вспомогательных производств. С этой целью контролируются записи в разработочной таблице «Распределение услуг вспомогательных производств». Услуги и продукция вспомогательных производств могут отпускаться основным цехам, вспомогательным цехам, на общехозяйственные нужды, на сторону и др. На основании накладных, актов приема-передачи, путевых листов, справок специалистов цехов подтверждается объем потребленных услуг, фактическая цеховая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

При наличии взаимного потребления услуг вспомога-

тельными производствами для упрощения учета стоимость таких услуг может учитываться по плановой себестоимости.

Если продукция (работы, услуги) отпускаются на сторону или для собственных капитальных работ, то в их себестоимость следует включать общехозяйственные расходы.

Взаимной сверкой разработанных таблиц и ведомостей подтверждается правильность записей по формированию и распределению затрат вспомогательных производств.

Проверка учета непроизводительных затрат и потерь. Важной составляющей аудита затрат на производство является проверка обоснованности и правильности отражения в составе производственных затрат потерь от брака продукции и простоев. Прежде всего аудитор знакомится с состоянием аналитической работы на предприятии по предупреждению брака и простоев. На предприятии должны быть разработаны номенклатуры причин и виновников брака и простоев, каждый случай брака и простоя должен анализироваться по причинам и виновникам.

Аудиторская проверка организации учета брака в производстве осуществляется по счету 2610 «Брак в производстве».

На основе актов на брак и документов о выработке подтверждается себестоимость неисправимого брака и затрат по исправлению брака, отраженных по дебету счета 2610 в ведомости Себестоимость неисправимого брака определяется по статьям затрат: материальные затраты (за вычетом возвратных отходов), затраты на оплату труда, отчисления на социальное страхование, общепроизводственные расходы. В себестоимость брака не включаются общехозяйственные расходы. По этим же статьям группируются затраты по исправлению брака.

По журналам-ордерам проверяется учет сумм возмещения потерь от брака: удержания из заработной платы виновных лиц, суммы, полученные от поставщиков сырья и материалов, стоимость неисправимого брака по ценам возможного использования.

Проверяется правильность списания потерь от брака продукции на счета 2010 и 2310 и включения их в себестоимость тех изделий, по которым выявлен брак.

Аудит потерь от простоев проводится на основе актов о простое. Аудитор устанавливает правильность:

- определения количества потерь от простоев. Потери от простоев состоят из заработной платы рабочих за время простоя, отчислений ЕСП и стоимости топлива и энергии, непроизводительно затраченных во время простоя;
- отражения потерь от простоев в бухгалтерском учете. Простои по внешним причинам учитываются на счете 2610, по внутренним причинам — на счете 2510, в результате чрезвычайных ситуаций — на счете 9720;
- учета возмещения потерь от простоев (по кредиту счетов 2510, 2610, 9720).

Проверка оценки и учета незавершенного производства. Незавершенное производство на предприятии не всегда может иметься. Его отсутствие характерно, например, для электроэнергетики и предприятий добывающей промышленности.

Как правило, объем незавершенного производства устанавливают с помощью инвентаризации. Поэтому проверку незавершенного производства начинают с анализа инвентаризационных данных по каждому обособленному подразделению предприятия.

В составе незавершенного производства в инвентаризационных описях могут быть отражены:

- продукция, не прошедшая всех стадий обработки;
- неукомплектованные изделия;
- продукция, не прошедшая испытания;
- продукция, не прошедшая технической приемки.

Необходимо проследить, не отражены ли в составе незавершенного производства изделия, обработка которых закончена, материалы, не подвергавшиеся обработке, потери от брака, затраты на освоение производства новых видов продукции и другие специальные расходы.

Аудитор осуществляет проверку инвентаризационных описей на полноту содержащейся в них информации: на-

именование материалов и деталей, их количество и объем, стадия или степень готовности. Если незавершенное производство представляет собой смесь сырья, то в инвентаризационной описи должны найти отражение два показателя: количество смеси и количество сырья и материалов, входящее в ее состав. По второму показателю проводится контроль техники расчетов.

Аудитору необходимо проанализировать обоснованность и правильность применения выбранного предприятием способа оценки незавершенного производства с учетом отраслевых особенностей. Незавершенное производство можно оценивать по нормативной или плановой производственной себестоимости, по прямым статьям расходов, по стоимости сырья и материалов и др.

С учетом полученной информации проверяется достоверность себестоимости выпущенной продукции.

Для получения большей уверенности в достоверности инвентаризационных данных аудитор может присутствовать при проведении инвентаризации незавершенного производства.

Проверка организации аналитического учета затрат на производство. На данном этапе анализируется организация аналитического учета затрат на производство, устанавливается ее соответствие выбранному в учетной политике методу учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции и рабочему плану счетов. Аудитор устанавливает состав регистров аналитического учета, применяемых предприятием, и полноту содержащейся в них информации.

К этому моменту должна быть завершена проверка бухгалтерского учета затрат по статьям калькуляции, а информация, содержащаяся в регистрах аналитического учета, подтверждена их сверкой с данными разработочных таблиц, листков-расшифровок, первичных документов.

Аудитору следует сверить регистры аналитического учета между собой по взаимно корреспондирующим счетам, провести арифметический контроль итоговых записей в регистрах. Одновременно по ведомостям (карточкам) ана-

литического учета контролируются затраты в разрезе калькуляционных статей.

Проверка организации синтетического учета затрат на производство. Контроль синтетического учета затрат на производство осуществляется на основе журнала-ордера, в котором обобщаются производственные расходы в целом по предприятию. Аудиторская проверка проводится последовательно по каждому разделу журнала-ордера.

Проводится процедура пересчета фактической себестоимости товарной продукции основного производства. Далее устанавливается правильность отражения оборотов и сальдо по счетам затрат в главной книге на основе журнала-ордера.

Контроль раскрытия информации о затратах на производство в бухгалтерской отчетности. Источниками проверки служат бухгалтерский баланс (форма № 1). В бухгалтерском балансе подтверждается достоверность информации, отраженной в разделе II «Текущие активы» по стр.160 «Незавершенное производство», путем ее сверки с остатками (сальдо) по счетам 2010, 2110, 2310 и 2710 в главной книге.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные нормативные документы, используемые аудитором при проверке учета затрат на производство.
2. Каковы основные источники аудита затрат на производство?
3. Укажите направления аудита учета затрат на производство.
4. Как проверяется обоснованность используемого предприятием метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)?

Глава 10. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ПРОДАЖ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ (выполненных работ, оказанных услуг)

10.1. Источники информации для проверки

Готовая продукция - часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи конечного результата производственного процесса, законченной обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которого соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством. Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

Отгруженные товары, выполненные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой.

Источниками информации для проверки служат следующие документы:

1. Первичные документы по учету готовой продукции:

- приемо-сдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции;
- акт сдачи на склад готовой продукции;
- карточка складского учета готовой продукции.

2. Первичные документы по отгрузке готовой продукции:

· приказ-накладная (комбинированный документ, совмещающий распоряжение складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции);

· счет-фактура;

· товарно-транспортная накладная;

· договор;

· счет-фактура для целей налогообложения.

3. Регистры аналитического и синтетического учета:

· ведомость выпуска готовой продукции;

· ведомость отгрузки и реализации готовой продукции.

4. Бухгалтерский баланс (форма № 1), в частности, строки баланса:

· 170 «Готовая продукция»;

· 220 «Задолженность покупателей и заказчиков», по которой показывается дебиторская задолженность.

10.2. Вопросник аудитора

При составлении плана и программы проверки аудитор может воспользоваться вопросником для оценки системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета.

Для тестирования системы внутреннего контроля можно использовать следующие вопросы:

– Обоснованы ли цены и сроки реализации продукции по договорам?

– Применяются ли цены реализации ниже себестоимости?

– Контролируется ли последовательность нумерации для выявления неучтенных счетов-фактур и накладных?

– Сопоставляется ли количество отгруженной продукции с данными счетов-фактур?

– Проверяются ли товарно-транспортные документы на предмет ошибок при подсчете количества, суммы, применения цен, наценок?

– Контролируется ли главным бухгалтером себестоимость реализованной продукции?

– Соблюдается ли график документооборота по учету реализации продукции?

– Проводится ли инвентаризация готовой продукции на складе?

Для тестирования системы бухгалтерского учета можно использовать следующие вопросы:

– Имеется ли единая учетная политика по реализации продукции?

– Проверяется ли соответствие записей аналитического и синтетического учета реализации?

– Выявляются ли расхождения между данными отчетов о готовой продукции и отчетов на складе продукции?

– Датируются ли счета-фактуры на реализацию продукции днем отгрузки?

– Разработаны ли схемы учета готовой продукции и её реализации?

– С какой периодичностью сверяются данные первичного, аналитического и синтетического учета готовой продукции и её реализации? (и т.д.).

10.3. Перечень аудиторских процедур

Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности готовой, отгруженной и реализованной продукции применяются следующие аудиторские процедуры:

– проверка соответствия фактической оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политики хозяйствующего субъекта;

– проверка правильности отражения в учете продукции, выработанной из давальческого сырья;

– проверка полноты отражения в учете выпушенной продукции;

– проверка фактического совершения отраженных в отчетности продаж;

– проверка соответствия произведенных продаж отчетному периоду;

– проверка правильности документального оформления продаж;

– проверка правильности оценки в учете и отчетности выручки от продаж;

– проверка правильности учета коммерческих расходов;

– проверка правильности складского учета готовой продукции;

– проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризаций готовой продукции;

– проверка раскрытия в отчетности всей существенной информации.

10.4. Типичные ошибки

К типичными ошибкам здесь относятся следующие:

– Несоответствие оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации.

– Несоответствие оценки отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации.

– Неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам (при учете готовой продукции по учетным ценам).

– Отражение на балансе организации продукции, выработанной ею из давальческого сырья.

– Неполное отражение в учете выпущенной продукции.

– Несвоевременное и неполное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции.

– Отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам.

– Ошибки в проведении инвентаризации готовой продукции.

– Неправильное отражение в учете морально устаревшей, испорченной при хранении готовой продукции.

– Неверное представление как торговой деятельности, связанной с изготовлением продукции из давальческого сырья у давальца-заказчика.

– Неверное отражение в бухгалтерском учете различных товарно-материальных ценностей как готовой продукции.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите нормативные документы, регламентирующие порядок учета готовой продукции, отгруженной покупателям.
2. В каких случаях при учете готовой продукции могут возникать отклонения и как они отражаются в учете?
3. Перечислите основные ошибки в учете готовой продукции.
4. Какие первичные документы служат источниками информации для проверки правильности учета готовой продукции?

Глава 11. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ И ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

11.1. Источники информации

В качестве источников информации при проверке учета финансовых результатов используются данные аналитического и синтетического учета по счетам 9000-9910, а также информация отчета о финансовых результатах (форма № 2).

Конечный финансовый результат (нераспределенная прибыль или чистый убыток) отражается на счете 9910 и определяется из финансового результата от основной (операционной) деятельности (продаж), а также прочих доходов и расходов от финансовой деятельности.

Аудитор прежде всего выясняет, как в учетной политике для целей налогообложения предприятия предусмотрено учитывать финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) методом начисления или кассовым методом.

Аудитор проверяет аналитические документы, регистры учета устанавливает законность, правильность и достоверность отраженных сумм доходов и расходов, а так же прибылей и убытков.

Финансовый результат (прибыль) от продажи продукции определяется как разница между выручкой от реализации (кредитовый оборот 9000 счета учета доходов от основной (операционной) деятельности) фактической себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг) (дебетовый оборот 9100 счета учета себестоимости реализованной продукции (товаров, работ, услуг).

На практике отражаются, в частности, выручка и себестоимость следующих счетов:

9010 «Доходы от реализации готовой продукции».

9020 «Доходы от реализации товаров».

9030 «Доходы от выполнения работ и оказания услуг».

9040 «Возврат проданных товаров».

9050 «Скидки, предоставленные покупателям и заказчикам».

9110 «Себестоимость реализованной готовой продукции».

9120 «Себестоимость реализованных товаров».

9130 «Себестоимость выполненных работ и оказанных услуг».

9140 «Приобретение/покупка ТМЗ при периодическом учете».

9150 «Корректировки по ТМЗ при периодическом учете».

Если предприятие реализует продукцию (работы, услуги) за валюту, то полученные в валюте доходы подлежат налогообложению по совокупности с суммовой выручкой. Аудитор проверяет при этом правильность перевода валюты в сум, отнесения курсовых разниц на счет 9540 «Доходы от валютных курсовых разниц» или 9620 «Убытки от валютных курсовых разниц». Финансовый результат от прочих видов деятельности (счета 9200) включает результаты от реализации основных средств, товарно-материальных ценностей, нематериальных активов, ценных бумаг и т.п.

Аудитор осуществляет проверку по данным, приведенным по счетам 9100, и устанавливает правильность отнесения и списания сумм, отражения НДС и др.

Информация о расходах отчетного периода обобщается на счетах 9400 «Счета учета расходов периода» т.е. 9410 «Расходы по реализации», 9420 «Административные расходы»; 9430 «Прочие операционные расходы»; 9440 «Расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем». Так же обобщаются прочие доходы и расходы в следующих счетах:

9500 «Счета учета доходов от финансовой деятельности»;

9600 «Счета учета расходов по финансовой деятельности»;

9700 «Счета учета чрезвычайных прибылей (убытков)»;

9800 «Счета учета использования прибыли для уплаты налогов и сборов»;

9910 «Конечный финансовый результат».

11.2. Методика проверки учета финансовых результатов

В соответствии с НСБУ N 2 «Доходы от основной хозяйственной деятельности» доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на доходы от основной хозяйственной деятельности и прочие.

Доход от основной хозяйственной деятельности - Поступления в течение периода, возникающих в ходе обычной деятельности хозяйствующего субъекта, когда эти поступления приводят к увеличению собственного капитала, за исключением тех увеличений, которые связаны со взносами владельцев в собственный капитал.

Доход от основной хозяйственной деятельности состоит только из валовых поступлений, полученных или подлежащих получению хозяйствующим субъектом на его счет. Суммы, взимаемые от имени третьих лиц такие, как косвенные налоги, которые поступают хозяйствующему субъекту и не приводят к увеличению собственного капитала, не включаются в доход от основной хозяйственной деятельности. При посреднической деятельности валовые поступления не являются доходом от основной хозяйственной деятельности. В данном случае доходом является сумма комиссионных вознаграждений.

Доход от основной хозяйственной деятельности оценивается по стоимости полученного или подлежащего получению выручки (возмещения) в текущих ценах.

Сумма дохода - это сумма полученных или подлежащих получению денежных средств или денежных эквивалентов. Однако, когда поступления денежных средств или денеж-

ного эквивалента отсрочены, то стоимость выгоды в текущих ценах может быть меньше номинального размера полученных или подлежащих получению денежных средств. Например, хозяйствующий субъект может предоставить беспроцентный кредит покупателю или акцептовать вексель, представленный покупателем в качестве оплаты за реализованные товары с процентной ставкой ниже рыночной.

Доход от реализации товаров признается при выполнении следующих условий:

– Хозяйствующий субъект передал покупателю значительную часть рисков и преимуществ от владения товарами;

– Хозяйствующий субъект не сохраняет ни преемственности руководства в той степени, которая обычно связывается с владением, ни эффективного контроля над проданными товарами;

– Сумма дохода может быть оценена с большей степенью достоверности;

– Наличия вероятности получения хозяйствующим субъектом экономических выгод, связанных со сделкой;

– Принятые или ожидаемые затраты, связанные со сделкой могут быть точно измерены с большей степенью достоверности.

Доход, получаемый в результате передачи в пользование активов другим хозяйствующим субъектам, приносящий проценты, роялти и другие доходы.

Доход признается на следующей основе:

– процент признается на основе временного соотношения, которое учитывает реальный доход от актива;

– роялти признаются на основе начисления в соответствии с условиями соглашения;

– дивиденды признаются при установлении прав акционеров на получение оплаты.

Хозяйствующий субъект при представлении финансовой отчетности раскрывает:

1.Учетную политику, принятую для признания дохода,

в том числе методы, принимаемые для определения стадии завершения сделок, включающих в себя оказание услуг.

2. Сумму каждой существенной категории дохода, отраженной в течение периода, в том числе дохода, полученного от:

– продажи товаров;
– оказания услуг;
– процентов;
– роялти;
– дивидендов.

3. Сумму дохода, получаемую от обмена товарами или услугами, включенными в каждую существенную категорию дохода.

Расходы организации соответствии Положению «О составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов» группируются как:

1. Состав затрат, включаемых в производственную себестоимость продукции (работ, услуг).
2. Расходы периода.
3. Расходы по финансовой деятельности.
4. Чрезвычайные убытки.

Состав затрат, включаемых в производственную себестоимость продукции (работ, услуг):

– производственные материальные затраты;
– затраты на оплату труда производственного характера;
– отчисления на социальное страхование, относящиеся к производству;
– амортизация основных средств и нематериальных активов производственного назначения;
– прочие затраты производственного характера.

Расходы периода состоят: расходы по реализации; административные расходы; прочно операционные расходы; расходы отчетного периода, исключаемые из налогооблагаемой базы в будущем.

Расходы по финансовой деятельности подразделяются:

– Платежи по обслуживанию краткосрочных и долгосрочных банковских кредитов в пределах и сверх учетных ставок, установленных Центральным банком Республики Узбекистан, включая по обслуживанию просроченных и отсроченных ссуд.

– Расходы по выплате процентов по долгосрочной аренде (лизингу) имущества.

– Отрицательные курсовые разницы и убытки по операциям с иностранной валютой.

– Убытки от проведения переоценок вложенных средств (в ценные бумаги, дочерние предприятия и т.д.).

– Расходы, связанные с выпуском и распространением собственных ценных бумаг.

– Прочие расходы по финансовой деятельности, в том числе отрицательный дисконт по ценным бумагам.

Чрезвычайные убытки - это статьи необычных расходов, возникающих в результате событий или операций, выходящих за рамки обычной деятельности хозяйствующих субъектов, и получение которых не ожидалось. Сюда не входят исключительные статьи и статьи предыдущих периодов, которые подлежат отражению в составе затрат периода.

При проверке устанавливается:

– правильность определения прибыли от реализации основных средств и иного имущества;

– правильность отражения НДС от реализации основных средств и иного имущества;

– правильность отражения в учете убытков, связанных с передачей основных средств и прочих активов, и др.;

– полнота получения доходов и правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду (проверить наличие и оформление договоров аренды);

– законность списания расходов на содержание законсервированных мощностей и объектов (при этом установить, имелось ли решение руководителя предприятия или другой документ аналогичного характера о консервирова-

нии данного объекта, выделены ли средства на охрану этих объектов, не относится ли на них часть затрат по охране, освещению и пр.);

– правильность получения процентов по суммам средств, числящихся на расчетных, текущих, валютных и других счетах организации (в соответствии с договорами организации с учреждениями банков, в которых находятся ее счета);

– правильность отражения сумм, полученных от покупателей в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения и других поступлений;

– правильность и полнота отражения доходов (убытков) от присужденных или признанных должниками штрафов, пени, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, а также от возмещения причиненных убытков;

– правильность отражения операций по начислению и уплате в бюджет налоговых платежей из прибыли, а также местных налогов и сборов;

– правильность отражения в учете финансовых санкций, подлежащих изъятию в бюджет за сокрытие или занижение уплаты платежей в бюджет, внебюджетные фонды и прочие нарушения налогового и иного законодательства;

– законность и обоснованность создания резервов по сомнительным долгам, резервов под обесценение вложений в ценные бумаги, резервов под снижение стоимости материальных ценностей;

– правильность списания долгов и дебиторской задолженности и соблюдение сроков исковой давности;

– правильность отражения дополнительных расходов по заказам, расчеты по которым закончены в истекших годах. Нужно также выяснить причины их несвоевременного списания на расходы;

– правильность и полнота отражения и своевременность списания расходов и доходов будущих периодов;

– правильность списания убытков прошлых лет.

Кроме того, нужно проверить:

• правильность ведения аналитического и синтетиче-

ского учета по счетам Часть V. Формирование и использование финансовых результатов Плана счетов;

• соответствие записей аналитического и синтетического учета выручки от реализации, фактических затрат, прибыли от прочей реализации, так же прочих доходов и расходов от финансовой деятельности записям в главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности. По итогам аудита прибыли целесообразно разработать мероприятия, направленные на ускорение продажи продукции, снижение себестоимости, предотвращение потерь.

Сальдо, формирующееся на счете 9910 «Конечный финансовый результат», показывает: кредитовое — балансовую прибыль; дебетовое — балансовый убыток.

По окончании отчетного года проводится закрытие счета 9910 «Конечный финансовый результат»:

При этом заключительной записью конец декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 9910 «Конечный финансовый результат» в кредит (дебет) счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода».

Аудиторская проверка должна затронуть и контроль использования чистой прибыли (части балансовой прибыли, оставшейся в распоряжении организации после уплаты налогов на прибыль в бюджет). Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации предназначен счет 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода». Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» и кредиту счетов 6610 «Дивиденды к оплате» и 6710 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года проводится по кредиту счета 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного периода» и корреспонденции со счетами: 8300 «Счета учета уставного ка-

питала» при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; 8520 «Резервный капитал» при направлении на погашение убытка средств резервного капитала. Для систематизации однородных операций проверяемой организации целесообразно рекомендовать ведение аналитического учета по счету 8710 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по направлениям использования средств (например, разделить прибыль, использованную в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованную) в целях облегчения контроля за использованием чистой прибыли и проведения экономического анализа.

Основными задачами аудита в области налога на прибыль и обязательств перед бюджетом является получение доказательности по вопросам:

- правильности формирования налоговой базы, отсутствия неправомерно исключенных статей;
- отражения текущих налоговых обязательств перед бюджетом в бухгалтерской и налоговой отчетности;
- отражения сумм отложенных налогов в бухгалтерской отчетности согласно действующим принципам бухгалтерского учета;
- классификации и раскрытия в финансовой отчетности с должной степенью детализации информации о расходе по налогу на прибыль, текущем налоговом обязательстве, отложенных налоговых активах и обязательствах;
- полноты и своевременности уплаты экономическим субъектом в бюджет налога на прибыль.

Вопросы для самопроверки

1. Перечислите основные нормативные документы, регулирующие проверку учета финансовых результатов.
2. Назовите источники информации для формирования финансовых результатов организации.

3. Приведите методику проверки аналитических и синтетических данных по счетам с 9010 по 9910.

4. Приведите типичные ошибки, выявляемые в ходе аудиторской проверки учета финансовых результатов.

Литература

1. Сборник методических указаний по аудиту/ Х.Косымов, Л.Югай, А.Хошимова, Б.Пардаев. Составитель: Б.Абдуназаров. Т., 2010. 304 с.

2. Аудит: Учебник / Под ред. Р.П. Булыги. М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2010. 431 с.

3. Аудит: Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям / Под ред. В.И. Подольского. М.: ЮНИТИ – ДАНА, 2010. 744 с.

4. Бычкова С., Итыгилова Е. Аудит: Учебное пособие. М.: Магистр, 2010. 463 с.

5. Бровкина Н. Контроль и ревизия: Учеб. пособие. М.: ИНФРА – М, 2010. 346 с.

6. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учеб. для студентов, обучающихся по специальности «Бухг. учет, анализ и аудит» / Под ред. В.Д. Новодворского. 2 е изд., испр. М.: Омего - Л, 2010. 608 с.

7. Палий В. Международные стандарты учета и финансовой отчетности: Учебное пособие. М.: ИНФРА – М, 2010. 512 с.

8. Подольский В., Савин А., Сотникова Л. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности: Учебное пособие. М.: ИНФРА – М, 2010. 302 с.

9. Подольский В. Аудит: Учебник. М.: Юрайт, 2010. 605 с.

10. Пугачев В.В. Внутренний аудит и контроль. Организация внутреннего аудита в условиях экономического кризиса: Учебник. М.: Дело и Сервис, 2010. 224 с.

11. Парушина Н., Кыштымова Е. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок: Учебное пособие. М.: Форум, 2010. 560 с.

12. Суйц В. Аудит: Учебное пособие. М.: КНОРУС, 2010. 168 с.

13. Суйц В. Аудит: Учебник. М.: Высшее образование, 2007. 398 с.

14. Рогуленко Т. Основы аудита: Учебник. М.: МПСИ, 2010. 512 с.

15. Черника А. Анализ финансовой отчетности: Учебное пособие. Ростов н/Д: Феникс, 2010. 285 с.

16. Шеремет А., Суйец В. Аудит: Учебник. М.: ИНФРА – М, 2010. 448 с.

17. Юдина Г. Основы аудита: Учебное пособие. М.: КНОРУС, 2010. 352 с.

18. Справочник аудитора. Т.: Национальная ассоциации бухгалтеров и аудиторов Узбекистана, 2007. 179 с.

19. Справочник по внешнему и внутреннему аудиту хозяйствующих субъектов на территории Республики Узбекистан. Т.: Norma, 2007. 84 с.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение 3

Раздел I. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 4

Глава 1. Сущность аудита, его содержание, цели и задачи 4

1.1. Возникновение аудита 4

1.2. Сущность аудита и аудиторской деятельности .. 8

1.3. Цели и задачи аудита 15

1.4. Место аудита в системе контроля. Аудит и ревизия 22

Глава 2 Регулирование аудиторской деятельности в Республике Узбекистан 26

2.1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности 26

2.2. Основные правовые формы предпринимательской деятельности в аудите 28

2.3. Аудиторские стандарты 33

2.4. Права, обязанности и ответственность аудиторской организации 39

Глава 3. Организационные основы аудиторской деятельности 43

3.1. Принципы проведения аудита 43

3.2. Виды аудита 45

3.3. Услуги, сопутствующие аудиту 53

Глава 4. Квалификационные требования и этика аудитора 56

4.1. Порядок выдачи квалификационного сертификата аудитора 56

4.2. Этика аудитора 59

4.3. Контроль качества работы аудиторов 69

Глава 5. Существенность в аудите и аудиторский риск 79

5.1.Понятие существенности 79

5.2.Подходы к применению существенности на практике, основные этапы 83

5.3. Аудиторский риск 86
Глава 6. Планирование аудиторской проверки 111
6.1. Определение стратегии аудиторской проверки .. 111
6.2. Планирование аудита 112
Глава 7. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита 130
7.1. Цели и задачи изучения систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля 130
7.2. Оценка и аудит системы бухгалтерского учета ... 134
7.3. Оценка и аудит системы внутреннего контроля 137
Глава 8. Аудиторские доказательства 151
8.1. Аудиторские доказательства 151
8.2. Процедуры и методика сбора аудиторских доказательств 160
Глава 9. Использование работы экспертов и других аудиторских фирм 167
9.1. Использование работы эксперта 167
9.2. Использование результатов работы другого аудитора 173
Глава 10. Аудиторская выборка 177
10.1. Аудиторская выборка 177
10.2. Статистический и нестатистический методы выборочной проверки 179
Глава 11. Заключительная стадия аудита 187
11.1. Оценка результатов аудиторской проверки и доведение его руководству 187
11.2. Аудиторское заключение и его структура 199
Раздел II. МЕТОДИКА ПРАКТИЧЕСКОГО АУДИТА 207
Глава 1. Методика аудиторской проверки учета основных средств 207
1.1. Источники информации для проверки 207
1.2. Программа аудиторской проверки учета основных средств 208
1.3. Перечень аудиторских процедур 210
Глава 2. Методика аудиторской проверки учета нематериальных активов 220

2.1. Цель проверки и источники информации..... 220
2.2. Программа аудиторской проверки учета нематериальных активов..... 222
2.3. Методика проверки учета операций с нематериальными активами..... 223
Глава 3. Методика аудиторской проверки учета финансовых вложений..... 232
3.1. Цель и задачи аудиторской проверки учета финансовых вложений..... 232
3.2. Источники информации для проверки..... 233
3.3. Программа аудиторской проверки учета финансовых вложений..... 234
3.4. Перечень аудиторских процедур..... 237
Глава 4. Методика аудиторской проверки учета материально-производственных запасов..... 239
4.1. Цель проверки и источники информации..... 239
4.2. Программа аудиторской проверки учета материально-производственных запасов..... 240
4.3. Методика проверки основных комплексов работ по учету материально-производственных запасов..... 241
Глава 5. Методика аудиторской проверки учета операций по кассе..... 248
5.1. Источники информации для проверки..... 248
5.2. Программа аудиторской проверки учета операций по кассе..... 249
5.3. Перечень аудиторских процедур..... 252
Глава 6. Методика аудиторской проверки учета операций по расчетному и прочим счетам в банках 257
6.1. Источники информации для проверки..... 257
6.2. Программа аудита учета операций по расчетному и прочим счетам в банках..... 258
6.3. Перечень аудиторских процедур..... 270
Глава 7. Методика аудиторской проверки учета расчетов с персоналом на оплате труда и соблюдению трудового законодательства 272
7.1. Источники информации для проверки..... 272
7.2. Вопросник и программа аудиторской проверки 273

7.3. Методика проверки учета расчетов с персоналом по оплате труда 277
Глава 8. Методика аудиторской проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками 283
8.1. Цель проверки и источники информации 283
8.2. Проверка организации внутреннего контроля по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками 285
8.3. Аудиторская проверка первичного учета операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками 287
Глава 9 Методика аудиторской проверки учета затрат на производство 297
9.1. Цели проверки и источники информации 297
9.2. Программа аудиторской проверки учета затрат на производство продукции 298
9.3. Методика проверки основных комплексов работ 301
Глава 10. Методика аудиторской проверки учета продаж готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) 307
10.1. Источники информации для проверки 307
10.2. Вопросник аудитора 308
10.3. Перечень аудиторских процедур 309
10.4. Типичные ошибки 310
Глава 11. Методика аудиторской проверки учета финансовых результатов и их использования 312
11.1. Источники информации 312
11.2. Методика проверки учета финансовых результатов 314

Литература 322

Шахобиддин Нурутдинович Файзиев
Акрам Аббосович Каримов

АУДИТ

Учебное пособие

Редактор **Э. Хуснутдинова**
Худ. редактор **М. Адилов**
Компьютерная верстка **У. Рахматов**

Лиц. изд. AI № 174. Подписано в печать 07.08.2013.
Формат 60x84 $^{1}/_{16}$. Усл. печ.л. 18,9. Уч.-изд.л. 19,6.
Тираж 100 экз. Заказ № 24.

Издательство «IQTISOD-MOLIYA».
100084. Ташкент, Кичик халка йули, 7.

Отпечатано в типографии
«HUMOYUNBEK-ISTIQLOL MO'JIZASI».
100003. Ташкент, Олмазар, 171.

АУДИТ

ISBN 978-9943-13-447-8