## ГЛАВА 1. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА И СУЩЕСТВЕННОСТЬ

## 1.1 Оценка существенности в аудите

Цель аудита бухгалтерской отчетности заключается в выражении аудитором мнения о ее достоверности и соответствии порядка составления отчетности ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. При выражении своего мнения аудитор использует фразу: «Бухгалтерская отчетность отражает достоверность показателей отчетности во всех существенных отношениях». Оценка того, что является существенным, служит предметом профессионального суждения аудитора.

Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская фирма должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не устанавливают более жесткие требования.

Общее определение существенности в аудиторской терминологии означает следующее: «Существенность (материальность) — это максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в отчетности и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей отчетности в заблуждение».

Под существенностью понимается свойство информации бухгалтерской отчетности влиять на экономические решения квалифицированного пользователя такой информации. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и (или) ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения. Существенность нарушений и отклонений, допущенных клиентом, является для аудитора критерием того, может ли он подтвердить достоверность бухгалтерской отчетности проверяемой организации.

Существенность оценивается качественно и количественно. По качественному признаку аудитор должен определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершения аудируемой организацией финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. По количественному признаку аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения бухгалтерской отчетности (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных ошибок) принятый для проверяемой организации уровень существенности.

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 в случае, 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 со стороны других проверяющих органов 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 ежемесячно.

Таким образом:

1) Существенность не предполагает, что аудитор обязан проверить бухгалтерскую отчетность организации и дать заключение о ее достоверности с точностью до единицы измерения, в которой эта отчетность составлена;

2) существенность — это параметр возможного изменения информации, способного повлиять на мнение ее компетентного пользователя;

3) существенность не является в постоянной абсолютной величиной;

4) в каждом конкретном случае, для каждой организации существенность может быть различной;

5) критерием оценки существенности может быть лишь то предельное значение вероятной ошибки в бухгалтерской отчетности, которая способна изменить ее до состояния, не позволяющего квалифицированному пользователю сделать на основе этой отчетности правильные выводы и принять экономически обоснованные решения.

Определение существенности может быть предусмотрено внутрифирменным стандартом и проводиться в период разработки плана и программы аудита, поскольку ее уровень влияет на объем предстоящей работы и выводы, которые надлежит сделать по результатам проверки. Устанавливая уровень существенности, аудитор не обязан обсуждать это с клиентом, так как в первую очередь он для себя оценивает объем работ и те риски, которые готов принять. В то же время расчет существенности и порядок ее уточнения в ходе проверки должен оформляться в виде отдельного документа (таблицы) и являться частью рабочих документов аудитора.

Уровень существенности принимают во внимание: а) на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;

6) в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;

в) на этапе завершения аудита при оценке влияния, оказываемого обнаруженными искажениями, на достоверность бухгалтерской отчетности.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты РФ, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

Аудитору следует принимать во внимание существенность:

— при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;

— оценке последствий искажений.

Под уровнем существенности понимается то предельное значение искажения бухгалтерской отчетности, начиная с которого квалифицированный пользователь информации этой отчетности с большей степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать обоснованные экономические решения.

Уровень существенности может рассчитываться с помощью двух методов: дедуктивного (по методике соответствующего аудиторского стандарта или внутрифирменной) или индуктивного.

В общем случае уровень существенности определяется по базовым показателям бухгалтерской отчетности (дедуктивным методом), в отношении которой необходимо выразить мнение о ее достоверности на основе критериев, установленных в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

Критерии для определения уровня существенности устанавливают в процентах величины базовых показателей бухгалтерской отчетности. В общих случаях к таким показателям относят прибыль до налогообложения, выручку (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей), капитал и резервы, сумму активов. Для некоммерческих организаций вместо показателя выручки от реализации, как правило, используют показатель расходов, произведенных организацией, а показатель прибыли до налогообложения не применяют.

Если по мнению аудитора значение каких-либо показателей или их отсутствие в бухгалтерской отчетности за проверяемый период не характерно для аудируемой организации (например, прибыльная организация за какой-либо период получила убыток), рекомендуется либо использовать данные предыдущего периода, либо не включать эти показатели в расчет.

Уровень существенности рассчитывают следующим образом: по итогам финансового года экономического субъекта, подлежащего проверке, определяют финансовые показатели, перечисленные в столбце «1» табл. 1. Их значения заносят в столбец «2» в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берут доли (%), приведенные в столбце «3», и результат записывают в столбец «4». Допускается, что часть показателей в таблицу включить не удастся либо они будут заменены на другие, более характерные для данной аудиторской проверки. На базе полученных значений рассчитывают среднюю величину, которая и является единым показателем уровня существенности.

Предлагается рассчитывать данный показатель исходя из установленных уровней существенности основных показателей бухгалтерской отчетности:

1) 5% от балансовой прибыли организации,

2) 2% валового объема реализации,

3) 2% валюты баланса,

4) 10% собственного капитала (итог 4 раздела бухгалтерского баланса),

5) 2% общих затрат организации.

В соответствии с требованиями стандарта единый показатель уровень существенности должен выражаться в той валюте, в которой ведется бухгалтерский учет и готовится бухгалтерская отчетность. Попробуем его определить на основе рекомендуемых стандартом показателей (на условном примере):

Таблица 1. Уровень существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Финансовые показатели | Значение, тыс. руб. | Уровень существенности, % | Уровень существенности, тыс. руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Балансовая прибыль предприятия | 434 | 5 | 22 |
| Валовый объем реализации | 2765 | 2 | 55 |
| Валюта баланса | 1056  | 2 | 21 |
| Собственный капитал | 378 | 10 | 38 |
| Общие затраты предприятия | 2331 | 2 | 47 |

Находим среднее значение показателей графы 4 таблицы:

(22+55+21+38+47)/5=37

Аудитор может отбросить значения, сильно отклоняющиеся в большую и (или) меньшую сторону от среднего значения. Подробный порядок оценки отклонений и условий отбрасывания значений должен определяться внутрифирменным аудиторским стандартом.

В нашем примере минимальное значение отклоняется от среднего на 43,2%:

(21-37)/37х100% = 43,2%

Максимальное значение отличается от среднего на 48,6%:

(55-37)/37 х 100% = 48,6%

Если допустимый уровень отклонений установлен на уровне 50%, крайние значения не будут отбрасываться. Для удобства дальнейшей работы производится округление среднего значения, при этом погрешность не должна превышать 20%. В нашем примере округленное значение составит 40 (погрешность при округлении 8,1%). Рассчитанный таким образом единый уровень существенности составит 40 000 рублей.

Если допустимый уровень отклонений составляет 30% будут отброшены и максимальное и минимальное значение. Новая средняя составит:

(22+38+47)/3=36

Тогда единый уровень существенности составит округленное значение новой средней.

При установлении допустимого уровня отклонений в 45% будет отброшено только максимальное значение. Тогда средняя составит:

(22+21+38+47)/4=32

Единый уровень существенности в этом случае составят 30 000 рублей (погрешность округления 6,3%).

Для расчета уровня существенности могут использоваться как показатели текущего периода, так и усредненные показатели текущего и предшествующих периодов. Показатели текущего периода применяют в случае, когда в нем произошли существенные изменения в бизнесе организации и показатели за текущий период и период, предшествующий отчетному, оказались несопоставимыми.

Уровень существенности определяется как среднее арифметическое значений базовых показателей, применяемых для этой цели. Его рассчитанную величину для удобства в дальнейшей работе допустимо округлять в пределах 20%.

Чтобы определить, какие в конкретном случае показатели бухгалтерской отчетности будут являться базовыми, аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в столбце «4» табл. 3 и определить, образуют ли эти значения совокупность с близкими числовыми значениями. В том случае, если какое-либо значение сильно отклоняется в большую или меньшую сторону от остальных, допускается его корректировка с помощью коэффициента, величина которого не должна быть более двух. Если скорректированное значение не попадает в совокупность, аудитор может его отбросить. На базе оставшихся показателей рассчитывают среднюю величину, которую для удобства можно округлить, но так, чтобы после этого ее значение изменилось не более чем на 20% в ту или иную сторону от неокругленного. Данная величина и будет являться единым показателем уровня существенности.

Если аудиторская проверка проводится не в один, а в несколько этапов, то на первом этапе аудита производится предварительный расчет уровня существенности одним из следующих способов:

а) по усредненным значениям показателей отчетного периода (за шесть или девять месяцев отчетного года) и предшествующего ему периода (соответственно за шесть или девять месяцев предыдущего года);

б) по прогнозным значениям показателей бухгалтерской отчетности отчетного периода;

в) по усредненным прогнозным значениям показателей отчетного периода и показателям предшествующего ему периода.

Критерий признания остатков по бухгалтерскому счету значимыми для проверки, т.е. включение данного счета в план аудита зависит от установленного значения уровня существенности. Если при расчете уровень существенности составил 2%, то по количественному признаку значимыми признаются статьи с долей свыше 2% в валюте баланса. Однако существует также и качественный признак, например статья «Уставный капитал» должна включаться в план проверки независимо от ее величины.

Рассчитанный на первом этапе аудиторской проверки уровень существенности может уточняться на ее последующих этапах одним из перечисленных выше способов. На завершающем этапе аудиторской проверки должен быть произведен окончательный расчет уровня существенности.

Важно знать, что отдельные отмеченные в ходе аудиторской проверки искажения сами по себе могут не иметь существенного значения, но взятые в совокупности, а также вместе с предполагаемыми ошибками (в результате распространения отмеченных в результате выборочной проверки ошибок на всю совокупность данных) будут носить существенный характер.

Запланированный уровень существенности распределяется между значимыми статьями бухгалтерского баланса пропорционально их удельному весу в общей сумме таких статей.

При оценке материальности в расчет принимаются следующие факторы:

— абсолютная величина ошибки;

— относительная величина ошибки;

— содержание статьи отчетности;

— конкретные условия;

— суммарная ошибка.

Уровень существенности определяется в стоимостной (денежной) форме.

Значение уровня существенности для проверяемой организации определяется по завершении этапа планирования аудиторской проверки, но в ходе аудита предварительно установленный уровень существенности на промежуточных этапах аудиторской проверки может изменяться (корректироваться).

В соответствии с ПСАД аудитору в ходе проверки разрешается изменять оценку уровня существенности. Если аудит планировался задолго до окончания отчетного периода, то аудитор мог использовать для расчетов только прогнозные финансовые показатели, поэтому фактические же показатели и, соответственно, окончательный уровень существенности в конце аудита могут иметь иные значения. При планировании аудита нередко уровень существенности умышленно занижается, это делается для того, чтобы при разработке аудиторских процедур «перестраховаться». В таком случае при анализе результатов можно будет взять большее значение уровня существенности.

Значение уровня существенности, полученное по завершении этапа планирования аудита, а также любые корректировки по мере его выполнения, утверждаются руководителем аудиторской проверки и отражаются в рабочих документах.

Уровень существенности оказывает значительное влияние на другой показатель — уровень точности, который применяется для определения объема аудиторской выборки. Он составляет 75% от уровня существенности.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки.

Аудитор, проводя проверку, может допустить некоторые неточности, но при условии, если:

- неточности являются мелкими и не влияют на решения, принимаемые пользователями отчетности;

— затраты на выявление и исправление мелких ошибок слишком велики;

— время, затраченное на выявление и исправление мелких ошибок, может отсрочить публикацию бухгалтерской отчетности.

При планировании аудиторской проверки аудитору следует рассмотреть, что могло бы повлечь существенное искажение бухгалтерской отчетности. Аудиторская оценка существенности, относящаяся к отдельным сальдо счетов и однотипным группам операций, помогает аудитору решить, например, следующие вопросы: какие статьи бухгалтерского учета подлежат проверке, а какие нет; какую использовать проверку — выборочную или сплошную. Такой подход позволяет аудитору выбрать правильные аудиторские процедуры, которые в совокупности уменьшат аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Между существенностью и уровнем аудиторского риска существует обратная взаимосвязь, т.е. чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск, и наоборот. Такая взаимосвязь принимается во внимание аудитором при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. Так, если по завершении планирования конкретных процедур аудитор определяет, что приемлемый уровень существенности низкий, то аудиторский риск повышается. Аудитор компенсирует это за счет снижения:

а) либо предварительно полученного уровня риска средств контроля, где это возможно, поддерживая пониженный уровень посредством проведения расширенных или дополнительных тестов средств контроля;

б) либо риска необнаружения путем изменения характера, временных рамок и объема запланированных процедур проверки по существу.

Одним из наиболее понятных способов снижения аудиторского риска является уменьшение такой его компоненты, как риск необнаружения. Рассматривая проблему с разных точек зрения, усложняя аудиторские процедуры, используя большие объемы отобранной совокупности при использовании выборочного метода, аудитор снижает риск необнаружения.

**1.2. Аудиторские доказательства**

Для того чтобы иметь основания для выводов по основным направлениям аудиторской проверки, аудитор должен собрать соответствующие доказательства. Требования по данному вопросу содержатся в ФПСАД № 5 «Аудиторские доказательства».

Основные разделы ФПСАД № 5:

— введение;

— достаточно надлежащие аудиторские доказательства;

— процедуры получения аудиторских доказательств. Настоящее ФПСАД устанавливает единые требования к количеству

и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также к процедурам, выполняемым с целью получения 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 (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

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

Процедуры проверки проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Эти процедуры проводятся в форме:

— детальных тестов, оценивающих правильность отражения операций и остатков средств на счетах бухгалтерского учета;

— аналитических процедур.

## 1.3. Достаточные и надлежащие аудиторские доказательства

Понятия достаточности и надлежащего характера взаимосвязаны и применяются к аудиторским доказательствам, полученным в результате тестов средств внутреннего контроля и проведения аудиторских процедур. Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств. Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств, определяющей их совпадение с конкретной предпосылкой подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности и ее достоверность. Обычно аудитор считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют 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 — устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;

— функционирование — эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности — сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

— существование — наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

— права и обязанности — принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

— возникновение — относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

— полноту — отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

— стоимостную оценку — отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

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

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

Аудиторские доказательства, как правило, собирают, принимая во внимание каждую предпосылку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские доказательства, относящиеся к одной предпосылке, например в отношении существования товарно-материальных запасов, не могут компенсировать отсутствие аудиторских доказательств относительно другой предпосылки, например стоимостной оценки. Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки. В ходе тестов аудитор может получить доказательства, относящиеся более чем к одной предпосылке, например, при проверке погашения дебиторской задолженности он может выявить аудиторские доказательства как относительно ее существования, так и относительно ее величины (стоимостной оценки).

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной или устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из 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 (бухгалтерской) отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. В случае невозможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитор должен выразить свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

## 1.4. Процедуры получения аудиторских доказательств

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. К ним относятся:

— инспектирование (проверка записей, документов и материальных активов);

— наблюдение (отслеживание процессов или процедур, выполняемых другими лицами);

— запрос, подтверждение (просьба о предоставлении информации и ответ, содержащий искомую информацию);

— пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица);

— аналитические процедуры.

Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования 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:

— 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 необязательно относительно права собственности на него или его стоимостной оценки.

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос — это поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. По форме он может быть как официальным письменным, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

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 хозяйственной операций, выявление причин таких ошибок и искажений.

Исходя из способа получения, доказательства можно разделить на три группы:

— внутренние, т.е. полученные на основе информации клиента;

- внешние, т.е. поступившие от третьих сторон по запросу аудиторской организации;

- смешанные, формируемые на основе информации, получаемой от клиента и подтвержденной третьей стороной.

С точки зрения аудитора наиболее ценными (достоверными) представляются доказательства в письменном виде, поступившие от третьей стороны или полученные непосредственно самим аудитором.

Значимость и достаточность аудиторских доказательств зависит от многих факторов, но в первую очередь:

— от степени принятого аудиторского риска;

— получения доказательств от независимого источника, а не от проверяемого экономического субъекта;

— получения информации на основе анализа, выполненного непосредственно аудитором;

— получения информации на основе данных хорошо организованной системы внутреннего контроля;

— получения информации на основе анализа и сопоставления документов и данных, поступивших из разных источников.

Методы получения аудиторских доказательств выбираются непосредственно аудитором в зависимости от профиля деятельности проверяемого экономического субъекта, рискованности его бизнеса, финансового состояния, качества внутреннего контроля и состояния бухгалтерского учета.

## 1.5. Качество и своевременность аудиторского доказательства

Определенные виды аудиторских доказательств являются более достоверными по сравнению с другими. Обычно при проведении наблюдения аудитор получает более достоверное аудиторское доказательство, чем при запросах. Например, аудитор может получить аудиторское доказательство относительно надлежащего разделения обязанностей либо наблюдая за лицами, применяющими процедуру контроля, либо опрашивая соответствующих сотрудников. Вместе с тем аудиторское доказательство на основе таких тестов средств контроля, как наблюдение, имеет отношение только к тому моменту времени, когда была применена данная процедура. В связи с этим аудитор может посчитать необходимым дополнить эти процедуры другими тестами средств контроля, которые могут предоставить 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, накопленными в ходе предыдущей работы. Тем не менее ему следует обновлять имеющиеся знания и рассматривать необходимость получения дополнительных аудиторских доказательств относительно любых изменений в системе контроля. Прежде чем полагаться на процедуры, выполненные в ходе предыдущих проверок, аудитору необходимо получить аудиторские доказательства, подкрепляющие доверие к данным процедурам. Ему нужно получить аудиторские доказательства 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 последних, тем меньшей будет уверенность в них.

Аудитору необходимо проанализировать, применялись ли средства внутреннего контроля в течение всего периода. Если в разное время в течение периода использовались средства контроля, значительным образом отличавшиеся друг от друга, следует рассмотреть каждое из них в отдельности. Прекращение применения средств контроля в определенный период времени 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 он не может полагаться на результаты таких тестов без учета необходимости получения дополнительных доказательств 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, в особенности средства контроля, применяемые сотрудниками в порядке текущего контроля;

— процедуры проверки по существу, которые аудитор планирует провести.

**ГЛАВА 2. АУДИТ БАРТЕРНЫХ ОПЕРАЦИЙ**

Бартер по классическому определению - товарообменная сделка, при которой один товар обменивается на другой, равный по стоимости. Отличительной чертой бартера является отсутствие в сделке платежа за поставляемые и получаемые товары в денежном выражении. Стоимость поставляемого товара компенсируется равной стоимостью встречных поставок товара. Бартер - это своего рода купля-продажа, но с оплатой не денежными средствами, а встречной поставкой товара равной стоимости.

В соответствии с действующим законодательством товарообменные сделки рассматриваются как сделки, осуществляемые в рамках договора мены.

В Гражданском кодексе РФ (далее - ГК РФ) бартеру или договору мены посвящена гл. 31 "Мена". Согласно ст. 567 "Договор мены" ГК РФ по договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой.

К договору мены применяются, соответственно, правила о купле-продаже (гл. 30 "Купля-продажа" ГК РФ), если это не противоречит правилам гл. 31 "Мена" ГК РФ и существу мены. При этом каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Если из договора мены не вытекает иное, товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, а расходы на их передачу и принятие осуществляются в каждом случае той стороной, которая несет соответствующие обязанности.

Если в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаются неравноценными, то сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения ее обязанности передать товар, если иной порядок оплаты не предусмотрен договором (п. 2 ст. 568 "Цены и расходы по договору мены" ГК РФ).

К бартерным сделкам не относятся сделки, предусматривающие использование при их осуществлении денежных или иных платежных средств.

Порядок учета хозяйственных операций по договорам мены зависит от следующих факторов:

1) принятого организацией варианта учетной политики по продаже продукции для целей налогообложения (по моменту оплаты или по отгрузке);

2) порядка передачи товара (товары передаются одновременно или в разное время, следствием чего является предоплата или последующая оплата);

3) наличия в договоре условий о переходе права собственности на обмениваемые товары;

4) вида обмениваемых товаров (основные средства, продукция собственного производства и другие, обусловливающие различия в исчислении налога на добавленную стоимость, документальном оформлении и т.п.);

5) равноценности или неравноценности обмениваемых товаров;

6) налогового статуса субъектов по договору (освобожденные от уплаты налогов организации, малые предприятия и др.);

7) налогового статуса обмениваемых товаров (товары, освобожденные от налога на добавленную стоимость, облагаемые налогом на добавленную стоимость по ставке 18% или 10%, и др.).

Согласно Письму Минфина России от 30.10.1992 N 16-05/4 "О порядке отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе" порядок ведения бухгалтерского учета товарообменных операций зависит от утвержденного учетной политикой метода определения выручки: по моменту ее оплаты либо по моменту отгрузки товара.

Однако с момента выхода указанного Письма Минфина России произошли изменения в законодательстве, регулирующем товарообменные операции. С марта 1996 г. введена часть вторая ГК РФ, и необходимость применения положения Письма Минфина России от 30.10.1992 N 16-05/4 о ведении бухгалтерского учета бартера по моменту оплаты стала проблематичной.

Так, в данном Письме регламентировано определение финансового результата от бартерных операций. В нем предусмотрено, что указанный результат выявляется при условии фактической отгрузки товаров взамен полученных, т.е. по дебету счета 90 "Продажи" должна быть отражена стоимость отгруженных товаров, а по кредиту счета 90 "Продажи" - сумма полученных взамен изделий.

Следует подчеркнуть, что п. 2.2 Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия" определено, что факты хозяйственной деятельности организации относят к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражают в бухгалтерском учете), в котором они имели место.

При этом не имеет значения дата поступления или выплаты денежных средств. Таким образом, в бухгалтерском учете с 01.01.1995 определение выручки от бартерных операций производят по моменту передачи товаров другой стороне.

Пунктом 10 Положения о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации установлен принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности, в соответствии с которым реализация товаров на счетах бухгалтерского учета отражается в момент перехода права собственности на него к покупателю.

Таким образом, при бартерных операциях исполнение встречных обязательств, по сути, является оплатой товара контрагентом, поэтому момент перехода собственности на товар и момент его оплаты совпадают.

В товарообменных операциях очень важным моментом является определение порядка перехода права собственности на обмениваемые товары. В соответствии со ст. 570 "Переход права собственности на обмениваемые товары" ГК РФ право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам одновременно после исполнения обеими сторонами обязательства передать соответствующие товары (если иное не установлено законом или договором мены). Вместе с тем в договоре может быть определен и особый порядок перехода права собственности.

Поступление товаров оформляют следующими бухгалтерскими проводками: дебет счета 41 "Товары" кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами").

Списание же передаваемых в обмен товаров фиксируют так: дебет счета 90 "Продажи" кредит счета 41 "Товары".

Одновременно отражают оборот по кредиту счета 90 "Продажи" с дебетованием счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Последний должен закрываться счетом 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

К договору мены применяются соответственно правила о купле-продаже, если это не противоречит существу мены. Однако особенность заключается в том, что договор купли-продажи предусматривает обязанность продавца передать товар в собственность покупателя и обязанность покупателя уплатить за товар определенную денежную сумму. В то же время договор мены не предполагает денежные обязательства (при обмене равноценными товарами).

Особенностью товарообменных операций является оценка приобретенного имущества. До 01.01.2000 при выполнении договора мены выручка определялась на основании Положений по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 и ПБУ 6/01. С 01.01.2000 выручка определяется в соответствии с п. 6.3 ПБУ 9/99. С этого времени выручку по договорам, предусматривающим оплату в натуральной форме, определяют по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость этих товаров устанавливают исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей (т.е. исходя из рыночной цены).

Если невозможно установить рыночную стоимость полученных ценностей, выручку определяют по стоимости своей продукции (товаров), подлежащей передаче другой организации (контрагенту). Стоимость своей продукции устанавливают исходя из обычной отпускной цены на свою такую же или аналогичную продукцию (ранее исходили из балансовой стоимости своей продукции).

Расходы, связанные с приобретением имущества по договору мены (оплата консультационных и информационных услуг, таможенные и пошлинные сборы и др.), включаются в себестоимость приобретенного имущества.

В соответствии со ст. 568 ГК РФ товары, подлежащие обмену, должны быть равноценными. Если обмениваемые по договору мены товары неравноценны, то сторона, передающая более дешевый товар, должна доплатить покупателю разницу в ценах.

Следует помнить, что если предприятие осуществляет прямой обмен продукции (работ, услуг) по ценам выше себестоимости, то для налогообложения прибыли, исчисления налога на добавленную стоимость под выручкой для целей налогообложения понимается сумма сделки, которая определяется исходя из рыночных цен реализации (в том числе на биржах) аналогичной продукции (работ, услуг), применявшихся на момент исполнения сделки, но не ниже чем себестоимость плюс прибыль, исчисленная по предельному уровню рентабельности, установленному для предприятий-монополистов.

Стоимостная оценка товаров при бартерных операциях необходима также и для таможенного учета, для определения страховых сумм, оценки претензий, начисления санкций.

Аудитору необходимо проверить:

- наличие контракта или договора;

- юридическую силу договора (реквизиты, оформление, печать, подписи и т.д.);

- стоимостную оценку бартерных операций;

- правильность составления бухгалтерских проводок по операциям с бартерным обменом;

- правильность ведения аналитического учета;

- правильность отражения в бухгалтерском учете финансовых результатов;

- соответствие записей синтетического и аналитического учета записям в главной книге (при журнально-ордерной форме учета) и балансе.