

THE INSTITUTE OF INTERNATIONAL LAW AND ECONOMICS named after A.S. Griboedov

**5-й курс заочного отделения экономического факультета**

**с сокращенной программой обучения**

**специальность 060400 «Финансы и кредит»**

**группа Фс-091с (Фс-101с)**

## КОНТРОЛЬНАЯ РАБОТА

**ПО ДИСЦИПЛИНЕ «АУДИТ»**

**Студент ПЫРХ С. В.**

**(ЭУ/99 – 24)**

**Руководитель**

**Доцент ОНИЩЕНКО С.И.**

## Москва, 2001

## СОДЕРЖАНИЕ

**СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ………………………………………………………………….3**

**I. СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ …………………………………………………..4**

**1.1. Понятие существенности в аудите……………………………………………….4  
1.2. Общие подходы к определению существенности………………………………7  
1.3. Взаимосвязь существенности и объема аудиторских процедур………………8  
1.4. Взаимосвязь существенности и аудиторского риска…………………………..9  
1.5. Этапы определения существенности……………………………………………13  
1.6. Подходы к оценке существенности сегмента. Дедуктивный подход.**

**Индуктивный подход……………………………………………………………...14  
1.7. Оценка существенности аудиторских доказательств…………………………19  
1.8. Влияние существенности на формирование мнения аудитора о**

**достоверности отчетности…………………………………………………………21  
1.9. Требования к содержанию внутрифирменного стандарта определения**

**существенности ……………………………………………………………………..22**

**II. АУДИТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ………………………………………23**

**1. Понятие и бухгалтерский учет расчетов по долгосрочным инвестициям……23**

**2. Цели и задачи аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой)**

**отчетности по долгосрочным инвестициям………………………………………26**

**3. Нормативные документы, используемые при аудите…………………………...32**

**4. Этапы проведения аудита…………………………………………………………...34**

**4.1. Подготовительная деятельность до начала проверки………………………….34**

**4.2. Подготовка рабочей документации (извлечения)………………………………34**

**4.3. Сбор аудиторских доказательств, применяемых при аудите………………….40**

**4.4. Оформление результатов аудиторской проверки……………………………….40**

**ПРИЛОЖЕНИЯ……………………………………………………………………………...53**

#### СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ……………………………………...62

##### СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ

***Существенность (Материальность – Materiality)*** - принцип аудита, согласно которому в аудиторском заключении должны быть изложены все существенные обстоятельства, обнаруженные при проведении аудита и никакие иные существенные обстоятельства не были обнаружены аудиторской организацией при проведении аудита.

***Существенность (Материальность)*** - это максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть, показана в отчетности и рассматривается, как несущественная (то есть, не вводящая пользователей отчетности в заблуждение).

***Существенные обязательства*** - в аудите - обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. По вопросу оценки материальности отчетности нет единого мнения. Существуют различные методики определения существенности. Чаще всего считается, что отклонение показателей до 5% будут незначительными, а более 10% - существенными.

***Уровень существенности*** - предельное значение искажения бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

***Абсолютная величина ошибки*** - эта оценка не может выступать в качестве единственного критерия материальности. Так, например, сумма в 50000 рублей может считаться приемлемой в одном случае, когда она составляет приблизительно 0,3% от суммы выручки от реализации, и неприемлемой (слишком большой или слишком маленькой) в других случаях.

***Относительная величина ошибки*** - эта оценка устанавливается в процентах к какой-либо базовой величине. При этом опыт аудитора проявляется в выборе именно этой базовой величины, которая становится точкой отсчета в погрешности. Например, возможные ошибки по счету 80 или счету 81 соотносятся с данными о балансовой прибыли или прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения, представленными в отчете о финансовых результатах (форма №2). Возможные ошибки в статьях баланса соотносятся с такими промежуточными показателями, как текущие активы II и III раздела баланса.

***Содержание статьи отчетности*** - это качественный фактор. Он имеет важное значение при определении материальности. Возможность появления ошибок по счетам более ликвидных активов (кассы, дебиторской задолженности, производственных запасов) более вероятна, чем по другим счетам (расходы будущих периодов, основные средства и др.). Хищения или злоупотребления с ликвидными активами являются существенными не из-за своего абсолютного или относительного размера, а вследствие своей незаконности. Таким образом, ошибки по этим счетам могут быть незначительными с точки зрения предприятия в целом, но существенными при анализе группы счетов.

***Конкретные условия*** - аудитор, при оценке материальности, должен учитывать, для кого предназначена отчетность.

***Неопределенность*** - если аудитор оценил вероятность продолжения предприятием своей деятельности низко, то есть в соответствии с установленными критериями, предприятие является неплатежеспособным или может утратить платежеспособность в ближайшее время, то аудитор должен исходить из более строгих критериев материальности.

***Существенная ошибка*** - аудитору следует оценить общий размер известных и всевозможных ошибок. Можно рассмотреть каждую из пяти ошибок на сумму 2000 рублей, как несущественную, но если каждая из них увеличивает балансовую прибыль, и материальной ошибкой у балансовой прибыли является сумма в 10000 рублей, то отношение к вышеуказанным пяти ошибкам как к несущественным – недопустимо.

***Аудиторский риск*** – это опасение, что аудитор может выразить несоответствующее мнение о финансовой отчетности, имеющей существенную недостоверную информацию.

***Подтверждающий аудит*** - его суть заключается в проверке очень большого количества фактического материала, различных бухгалтерских записей, для того, чтобы сделать общий вывод.

***Процедурный аудит*** - с его использованием объем работы аудитора сокращается в связи с тем, что на предприятии действуют заранее определенные процедуры обработки данных, а аудитор проверяет их надежность. В этом случае аудитор может применять несоответствующие методы получения аудиторских документов, что также представляет собой аудиторский риск.

***Системный аудит*** - оценивается эффективность функционирования систем (бухгалтерского учета и внутреннего контроля) предприятия-клиента. Поэтому, нужно предусмотреть и оценить риск того, что в этих системах в определенных местах могут возникать сбои или они являются несовершенными, то есть, оценивается качества получения данных и их контроля.

***Аудит зон риска*** - более значительное внимание определению аудиторского риска уделяется при использовании этого похода. При этом подходе определяются более существенные позиции объекта проверки (финансовая отчетность предприятия) с учетом особенностей деятельности предприятия, которая проверяется (отрасль, структура, управления, организация системы учета и контроля, их методики и др.), а также зоны риска по всем направлениям аудиторской проверки, то есть в местах, где существует более высокая вероятность возникновения, допущения и возможного не выявления ошибок или обмана. Такой подход к проведению аудита является более перспективным, так как он более экономичен, так как сокращаются сроки проведения аудиторской проверки, ее трудоемкость и увеличивается ее эффективность.

**I. СУЩЕСТВЕННОСТЬ В АУДИТЕ**

1.1. Понятие существенности в аудите.

Концепция существенности существует как в бухгалтерском учете, так и в аудите. Существенность, или иногда говорят “материальность” (буквальный перевод английского термина materiality), является одним из основных понятий аудита.

**Существенными** *в аудите признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта.*

Аудитор обязан принимать во внимание две стороны существенности в аудите: качественную и количественную. С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных отклонений) количественный критерий - **уровень существенности**.

Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудитор должен основываться на собственных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не устанавливают более жесткие требования.

Установить четкие и однозначные критерии существенности совсем непросто.

Для того, чтобы адекватно интерпретировать смысл информации, полученной в ходе аудита, аудитор должен продумать вопрос о том, какие именно документы следует получить и насколько они необходимы для пополнения его знаний о деятельности проверяемого экономического субъекта.

Аудитор документирует и систематизирует знания о деятельности экономического субъекта в виде постоянных файлов:

а) история развития экономического субъекта;

б) перечень осуществляемых видов деятельности;

в) положения учетной политики и ее последовательные изменения;

г) другая информация, имеющая значение не только для последующего аудита проверяемого в настоящий момент экономического субъекта, но и для будущих аудиторских проверок.

**Основными методами** получения знаний о деятельности экономического субъекта являются:   
       а) изучение общеэкономических условий деятельности проверяемого экономического субъекта (например, национальная экономическая политика, система налогообложения и таможенного контроля, установление лимитов и квот);

б) анализ региональных особенностей, влияющих на деятельность экономического субъекта (например, географическое положение, экономические и налоговые условия региона);

в) учет отраслевых особенностей сферы деятельности экономического субъекта;

г) знакомство с организацией и технологией производства;

д) сбор информации о персонале экономического субъекта, ассортименте выпускаемой продукции, применяемых методах ведения бухгалтерского учета (форма, учетная политика, степень автоматизации);

е) сбор информации о структуре собственного капитала, анализ размещения и котировок акций;

ж) сбор информации об организационной и производственной структурах; проводимой маркетинговой политике; основных поставщиках и покупателях;

з) анализ деятельности экономического субъекта на рынке ценных бумаг (например, выдача векселей, операции с финансовыми векселями, покупка и продажа акций);

и) учет наличия и взаимоотношений с филиалами и дочерними (зависимыми) обществами и методов консолидации финансовой отчетности, порядка распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;

к) сбор информации о юридических и финансовых обязательствах экономического субъекта (имеет важное значение на этапе планирования при определении уровня существенности и расчета внутрихозяйственного риска);

л) знакомство с организацией системы внутреннего контроля.

Аудитор может получить знания о деятельности экономического субъекта из следующих **источников**:

а) официальные публикации в юридических изданиях, профессиональных, отраслевых и региональных журналах и монографиях;

б) статистические данные, официальные отчеты экономических субъектов, банковские отчеты;

в) нормативные и законодательные акты, регламентирующие деятельность проверяемого экономического субъекта;

г) результаты посещения специальных семинаров, конференций, других аналогичных мероприятий;

д) разъяснения и подтверждения, полученные от персонала проверяемого экономического субъекта.

е) запросы третьим лицам;

ж) консультации с аудитором, который проводил аудит в предыдущие периоды;

з) учредительные документы, протоколы собраний совета директоров и акционеров, контракты и договоры, бухгалтерская отчетность прошлых периодов, планы и бюджеты, положение о бухгалтерии, учетной политике, документообороте; рабочий план счетов и проводок; схема организационной и производственной структур;

и) осмотр цехов, складов и служб проверяемого экономического субъекта, а также опрос персонала, непосредственно не связанного со сферой учета;

к) результаты проведения аналитических процедур; выявление необычных хозяйственных операций, порядок оформления которых неоднозначно трактуется действующим законодательством;

л) идентификация филиалов и структурных подразделений, выделенных на отдельный баланс; хозяйственных операций, методов учета и налогообложения в них;

м) результаты работы с привлеченными специалистами - экспертами;

н) знакомство с реестром акционеров;

о) использование знаний, накопленных из предыдущего опыта аудитора;

п) материалы налоговых проверок и судебных процессов

Предварительное суждение может включать оценки того, что является важным для разделов баланса, отчета о прибылях и убытках и отчета о движении денежных средств, взятых по отдельности и для финансовых отчетов в целом. Одна из целей предварительного суждения о существенности - сфокусировать внимание аудитора на более значительных пунктах финансового отчета при определении стратегии аудиторской проверки.

Порядок определения существенности в международной аудиторской практике регулируется стандартом “Существенность в аудите” (ISA 320 “Audit Materiality”). Национальный аудиторский стандарт “Существенность и аудиторский риск” принят Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22 января 1998 года.(Приложение 1).

В американских стандартах финансовой отчетности существенность определяется как величина пропуска, неточного или неправильного трактования факта бухгалтерской информации, которая в свете сопутствующих обстоятельств делает вероятным, что суждение, сделанное на основе этой информации, могло бы измениться или на него мог бы повлиять неточный или неправильный факт (2).

Исходя из данного определения, только пользователь финансовых отчетов вправе определить уровень существенности информации. Поскольку финансовая отчетность имеет достаточно широкий круг пользователей, каждый из них имеет разное представление об уровне существенности. Так, для вкладчиков компании существенной является информация о результатах деятельности предприятия, динамике прибыли и реальности активов. Для потенциальных инвесторов будет существенной информация о финансовой устойчивости предприятия, потенциальных изменениях спроса на производимую продукцию, рентабельности вложений и реальности инвестиционных проектов.

Комиссия по ценным бумагам и биржам США определяет существенность следующим образом: термин “Существенность” при использовании квалификации требования к представлению информации по любому предмету ограничивает требуемую информацию то тех вопросов, о которых нужно проинформировать среднего вкладчика”. В судебной американской практике применяется понятие “средний держатель акций”, а в изданиях Американской ассоциации аудиторов “информированный вкладчик”.

Разработчики российского аудиторского стандарта “Существенность и аудиторский риск” используют термин “квалифицированный пользователь отчетности”. В целом, под данным определением понимается держатель акций, который должен быть информирован, но при этом не обязан глубоко разбираться в финансовых отчетах.

Определение уровня существенности в национальном стандарте аналогично международным понятиям, под ним понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения (пункт 2.4).

Аудиторы используют концепцию существенности (материальности) следующим образом:

1) как основу для планирования проверки при определении важных, нетипичных и содержащих ошибки статей и счетов, которым следует уделить особое внимание,

2) как основу оценки собранных аудиторских доказательств,

3) как основу для принятия решения о типе аудиторского заключения.

Формулировка стандартного аудиторского заключения признает отчетность достоверной во всех существенных аспектах. Фраза “во всех существенных аспектах” должна информировать пользователей о том, что мнение, выраженное аудитором в его заключении, относится исключительно к существенной финансовой информации.

Понятие существенности важно потому, что ни один аудитор не в состоянии гарантировать точность финансовой отчетности вплоть до последнего цента или копейки.

Существенность имеет как качественный, так и количественный аспекты. Искажение факта в финансовом отчете может быть не существенно, но, тем не менее, дать основание для его раскрытия. Из-за двойственного влияния качественных и количественных факторов на определение существенности концепцию трудно применить в работе и попытка установить, единый согласованный стандарт бесполезна. Кроме того, понятию существенности неизбежно присущ значительный субъективизм: то, что один аудитор считает существенным, другой оценит как незначительное. Однако точно определить границу существенности невозможно из-за недостатка возможностей измерений в бухгалтерском деле и ограничений, накладываемых на процесс и технологию аудиторской проверки.

1.2. Общие подходы к определению существенности

Существенность может определяться как абсолютное значение и как относительное. Установление абсолютной границы существенности используется достаточно редко. Действительно, сумма в десять тысяч рублей может быть значительной для небольшого предприятия, однако для крупного холдинга она вряд ли будет существенной. С другой стороны, некоторые аудиторы считают, что погрешность свыше определенного размера будет существенной в любых условиях(3). Например, сумма в сто тысяч рублей будет являться существенной (материальной) вне зависимости от других обстоятельств.

На практике наиболее распространенным является определение существенности в относительных величинах от базовых показателей, то есть в процентах или долях. Относительные величины могут устанавливаться как в виде точечных, так и в виде диапазонных значений. Например, при величине балансовой прибыли в 500 рублей, уровень существенности может быть установлен в 3% (тогда рублевое выражение составит 15 рублей), или в диапазоне 2-4%) (тогда эквивалентный рублевый диапазон составит от 10 до 20 рублей). При этом 2% будет называться нижней границей существенности, a 4% соответственно верхней.

Факторы, которые принимаются во внимание при установлении уровня существенности, будут рассмотрены в следующих разделах.

С точки зрения использования предварительного суждения о существенности как базы для принятия решения о достоверности проверяемой статьи, применение диапазонных границ предпочтительнее. При установлении точечной границы в 3%, при ошибке в 2,999% статья будет признана достоверной в существенных аспектах, а при ошибке в 3,001% недостоверной. При этом разница может составлять несколько копеек. Установление диапазонных границ позволяет подойти к данной проблеме более рационально. В нашем примере при ошибке до 2% проверяемая статья будет считаться достоверной во всех существенных аспектах, а свыше 4% -недостоверной. Если ошибка находится в диапазоне нижней и верхней границ существенности аудитор, скорее всего, должен будет расширить количество проводимых аудиторских процедур. Если при дополнительной проверке доказательства достоверности данных отчетности будут превалировать, аудитор скорее примет решение о достоверности проверяемого сегмента, и наоборот.

Стандартной точечной границей существенности считается 5%. (Аналогичный уровень существенности применяется и при раскрытии информации бухгалтерской (финансовой) отчетности). В аудиторской практике чаще всего считается, что отклонение до 5% по все видимости будет незначительным, а отклонение свыше 5% - существенным. Соответственно стандартной диапазонной границей считается 5-10%.

Критерий существенности определяется как к отчетности в целом (суммарная погрешность), так и к значимым статьям бухгалтерского баланса. Определение значимых, или существенных для проверки статей вытекает из выборочной природы проведения аудита.

Действительно проверить операции за отчетный период по всем счетам бухгалтерского учета с одинаковой тщательностью вряд ли возможно, и так же вряд ли необходимо. При определении существенных статей баланса принимаются во внимание как количественные, так и качественные параметры. (Для избежания двойственности понятий в дальнейшем существенные статьи бухгалтерского баланса будем называть значимыми, а критерий их достоверности - существенностью.)

В качестве количественного параметра, прежде всего, используется абсолютное значение оборотов и сальдо конкретного счета бухгалтерского баланса, или их доля в общем, итоге оборотов или валюте баланса. При определении значимости учитывается также и качество статьи баланса, или ее содержание. Например, при одинаковом суммовом выражении статья “Касса” может быть признана существенной, а статья “Расходы будущих периодов” нет. При этом аудитор будет исходить из того, что вероятность ошибки на счетах наличных денежных средств выше, в силу возможности махинаций персонала.

Применение критериев существенности к счетам бухгалтерского баланса (сегментам) затрудняется следующими моментами:

1) аудиторы предполагают, что одни счета содержат больше ошибок, чем другие,

2) учитывать необходимо как преуменьшение, так и преувеличение данных

3) затраты на аудит должны быть сопоставимы с критериями существенности.

Рассмотрим последний аспект более подробно.

1.3. Взаимосвязь существенности и объема аудиторских процедур.

При планировании аудитор должен учесть факторы, которые могут вызвать существенные искажения бухгалтерской отчетности.

На основе анализа того, какое значение уровня существенности аудитор принимает для проверки и каковы особенности остатков и оборотов по счетам бухгалтерского учета, аудитор обязан решить, какие статьи он будет изучать особенно внимательно и в каких случаях будет применять выборку или аналитические процедуры, с тем, чтобы снизить общий аудиторский риск до приемлемого уровня.

В общем, виде связь между установленным уровнем существенности и объемом аудиторской выборки можно представить на примере руководства по получению аудиторских выборок АIСРА. В таблице 1 представлены рекомендуемые объемы выборки в зависимости от установленной аудитором допустимой нормы отклонений. Определение допустимой нормы отклонений является результатом оценки существенности тестируемой совокупности, и для ее определения можно воспользоваться следующими критериями (условные) (4).

Оценка статей бухгалтерского баланса Допустимая норма отклонений

Статьи, имеющие наиболее значительное сальдо 4%

Статьи, имеющие значительное сальдо 5%

Статьи, имеющие менее значительное сальдо 6%

Конкретный порядок определения существенности устанавливается самостоятельно каждой аудиторской фирмой. Не вдаваясь в технически детали работы с таблицей, можно отметить, что при допущении отклонений в 2% объем выборки составит 149 документов, а при установлении менее строгого допущения в 5% - уже только 59. (Вопрос определения объема аудиторской выборки более подробно рассматривается в следующих разделах)

Таблица 1. Определение объема выборки

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Норма отклонений | Допустимая норма отклонений, в % | | | | | | | | | | |
|  | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 0,00 | 149 | 99 | 74 | 59 | 49 | 42 | 36 | 32 | 29 | 19 | 14 |
| 0,25 | 236 | 157 | 117 | 93 | 78 | 66 | 58 | 51 | 46 | 30 | 22 |
| 0,50 | \* | 157 | 117 | 93 | 78 | 66 | 58 | 51 | 46 | 30 | 22 |
| 0,75 | \* | 208 | 117 | 93 | 78 | 66 | 58 | 51 | 46 | 30 | 22 |
| 1,00 | \* | \* | 156 | 93 | 78 | 66 | 58 | 51 | 46 | 30 | 22 |

\* Выборка на таких условиях нецелесообразна.

Чем менее строгие устанавливаются критерии существенности, тем меньше объем аудиторской выборки, и, следовательно, меньше объем аудиторских процедур по существу.

Аудиторские процедуры по существу являются наиболее трудоемкими. Соответственно, можно сделать вывод о том, что при установлении более строгих критериев существенности, трудоемкость и стоимость аудиторской проверки увеличиваются, и наоборот.

Аудиторам не рекомендуется применять ни слишком низкие, ни слишком высокие уровни существенности.

В первом случае проверка займет больше времени и сил, чем у аудитора, применяющего средний уровень существенности. Такая проверка будет дороже, продолжительнее по времени, и как следствие неконкурентная. При слишком высоком уровне существенности, при проверке будет проведено меньше аудиторских процедур, и, как следствие, увеличивается риск не обнаружения, а, следовательно, и общая величина аудиторского риска. Общее снижение качества проводимой проверки также делает такую политику неконкурентоспособной.

Поэтому западные аудиторские фирмы полуэмпирическим путем выходят на оптимальный или близкий к нему уровень существенности (5). Определенные отклонения от него вверх или вниз имеют место, что отражает предпочтение и политику руководства аудиторской фирмы.

1.4. Взаимосвязь существенности и аудиторского риска

Проведение аудита всегда сопровождается определенным риском. Аудитор должен четко уяснить себе, в чем заключается аудиторский риск, его сущность, составные части, как его определить и его максимально допустимый уровень. Это очень важная проблема, так как от ее решения зависит согласие аудитора на проведение проверки финансовой отчетности или отказ от нее, составление плана проверки и ее сроков, выбор направлений, подходов, методов и приемов аудиторской проверки.

Особо важное значение определение аудиторского риска приобретает при применении подхода системного аудита и аудита зоны риска.

Общий аудиторский риск, согласно международным и отечественным нормативам, включает:

1. Собственный риск.

2. Риск контроля.

**Собственный риск** – это всевозможные риски, связанные с функционированием предприятия, то есть это все ошибки, неточности, которые могут быть допущены в результате деятельности предприятия.

Риск возникновения таких ошибок связан с действием различных факторов (внешних и внутренних, зачастую непосредственно прямо не связанных с предприятием-клиентом), а также следующих обстоятельств связанных с:

* рынком сбыта продукции;
* политикой управления и хозяйствования;
* кадровой политикой, штатами;
* квалификацией работников;
* ненадлежащим исполнением своих профессиональных обязанностей.

Собственный риск оценивается аудитором на подготовительной (начальной) стадии аудита, когда он только знакомится с деятельность предприятия, условиями его работы и другими вопросами. Аудитор для этого использует как информацию, предоставленную предприятием-клиентом, так и информацию из внешних источников.

При оценке собственного риска аудитор обращает внимание на те моменты, которые могут влиять на качество бухгалтерской отчетности, то есть, риск оценивается на уровне финансовой отчетности.

**Риск контроля** - это опасение того, что недостоверная информация, которая может возникнуть и быть существенной отдельно или вместе с другой недостоверной информацией, не будет выявлена или своевременно предупреждена системой внутреннего контроля.

Риск системы бухгалтерского учета состоит в том, что, возможно, будут допущены ошибки или обман в результате документирования хозяйственных операций (неправильное отражение в регистрах бухгалтерского отчета и составление финансовой отчетности), то есть система учета окажется неэффективной и не полностью надежной.

Для оценки величины риска системы бухгалтерского учета, аудитор должен:

* изучить характер деятельности предприятия-клиента;
* изучить наиболее часто повторяющиеся хозяйственные операции (выделить необычные, нетрадиционные, чрезвычайные хозяйственные операции) и изучить причины их вызвавшие;
* проанализировать систему бухгалтерского учета, применяемую на предприятии, а также сам процесс ведения учета, составления отчетности, состав и квалификацию работников бухгалтерии (в том числе и главного бухгалтера), а также должностные инструкции и распределение функциональных обязанностей между учетным персоналом, и другие вопросы.

На величину риска контроля влияет также факт обнаружения ошибок, неточностей в системе бухгалтерского учета, выявленных предыдущей аудиторской проверкой, что снижает доверие к системе бухгалтерского учета и увеличивает риск. Этот факт должны учитывать аудиторы при проведении последующих аудиторских проверок.

В основу оценки эффективности действия системы внутреннего контроля положено предположение аудитора, что существующая система внутреннего контроля не сможет выявить допущенные существенные ошибки в системе бухгалтерского учета или не сможет их предотвратить.

Аудитор должен детально изучить (еще на подготовительном этапе аудиторской проверки) структуру внутреннего контроля. С этой целью он изучает порядок обработки данных на предприятии и устанавливает, как осуществляется внутренний контроль (вручную или автоматизировано) и, соответственно, определяет степень доверия.

**Внутренний контроль включает:**

1. Организационную систему.

2. Систему документации и информации.

3. Материальные средства защиты.

4. Штат.

5. Систему наблюдения.

Аудиторский риск заключается в следующем: аудитор делает вывод и отражает в заключении тот факт, что финансовая отчетность у клиента составлена правильно. В действительности же она содержит существенные ошибки.

Аудиторский риск содержит несколько компонентов. Для анализа его составляющих представим аудиторский риск в виде следующей упрощенной предварительной модели:

**ПАР = ВХР \* РК \* РН,**

где **ПАР** — *приемлемый аудиторский риск (относительная величина). Выражает меру готовности аудитора признать тот факт, что финансовая отчетность может содержать существенные ошибки, после того как уже завершен аудит и дано положительное аудиторское заключение.*

**ВХР** — *внутрихозяйственный риск (относительная величина). Выражает вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутрихозяйственного контроля.*

**РК** — *риск контроля (относительная величина). Выражает вероятность того, что существующая ошибка, превышающая допустимую величину, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутрихозяйственного контроля;*

**РН** — *риск не обнаружения (относительная величина). Выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сбору доказательства не позволят обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину.*

Применяя модель аудиторского риска при планировании проверки, аудитор может воспользоваться следующими способами.

***Первый способ*** поможет в оценке плана с точки зрения квалификации аудитора. Например, аудитор полагает, что внутрихозяйственный риск составляет 80%, риск контроля — 50% и риск не обнаружения — 10%. После простых вычислений получаем значение риска при аудите 4% (0,8 х 0,5 х 0,1).

Если аудитор пришел к заключению, что приемлемый уровень аудиторского риска в данном случае должен быть не выше 4%, то он может считать план приемлемым. Подобный план может помочь аудитору получить приемлемый уровень аудиторского риска, но он малоэффективен.

Для составления более эффективного плана можно использовать ***второй способ*** вычисления риска, а именно, определить риск не обнаружения и соответствующее количество подлежащих сбору свидетельств.

Возвращаясь к предыдущему примеру, предположим, что аудитор установил для себя приемлемый аудиторский риск на уровне 5%, так что план аудита мог быть изменен, в связи с необходимостью согласовать количество отбираемых свидетельств с риском не обнаружения на уровне 10%, поскольку 0,05/0,8 \* 0,5 =0,125.

При этой форме модели риска ключевым фактором становится риск не обнаружения, ибо он предопределяет необходимое количество свидетельств. Требуемое количество свидетельств обратно пропорционально уровню риска не обнаружения. Чем меньше уровень риска не обнаружения, тем больше требуется свидетельств.

На основе модели аудиторского риска можно сделать вывод о том, что существует прямая зависимость между приемлемым аудиторским риском и риском не обнаружения, а также обратная зависимость между приемлемым аудиторским риском и планируемым количеством подлежащих сбору свидетельств. Например, если аудитор решает сократить уровень приемлемого аудиторского риска, то тем самым он сокращает риск не обнаружения и увеличивает количество подлежащих сбору свидетельств;

***Третий,*** более общий, ***способ*** использования модели аудиторского риска нацелен лишь на то, чтобы напомнить аудитору о взаимосвязи между различными рисками и о связи рисков со свидетельствами. Понимать эти взаимосвязи важно для организации сбора необходимого количества свидетельств.

Между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость:

а) при более строгих критериях существенности уровень аудиторского риска ниже,

б) при мене строгих критериях существенности аудиторский риск выше. Данное положение прямо вытекает из предыдущего параграфа, где была рассмотрена взаимосвязь уровня существенности и объема аудиторских процедур.

В случае, если в ходе аудита принимается решение об использовании менее строгих значений уровня существенности по сравнению с запланированными (например, 8% вместо планируемых 5%), аудитор обязан принять меры по снижению аудиторского риска.

Для этого, возможно, сделать следующее:

а) произвести дополнительные процедуры тестирования средств контроля для снижения контрольного риска,

б) для снижения риска не обнаружения следует увеличить количество аудиторских процедур, увеличить затраты времени на проверку, а также повысить объемы аудиторских выборок

В общем, виде взаимосвязь существенности, объема аудиторских процедур и аудиторского риска можно представить следующим образом:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Параметр** | **Нижняя граница** | **Верхняя граница** |
| Уровень существенности | 1-2% | 10-15% |
| Объем требуемых аудиторских процедур | Больше | меньше |
| Риск не обнаружения | Низкий | высокий |
| Аудиторский риск | Низкий | высокий |
| Употребляемые в данной главе термины | более строгий уровень существенности | менее строгий уровень существенности |

1.5. Этапы применения существенности

Последовательность применения критериев существенности можно представить следующим образом.

|  |  |
| --- | --- |
| Шаг 1 Предварительное суждение о существенности   Шаг 2 Применение предварительного суждения к сегментам | Этап планирования существенности |
| Шаг 3 Оценка общей погрешности в сегменте   Шаг 4 Оценка суммарной погрешности  Шаг 5 Сравнение суммарной оценки с предварительным суждением о существенности | Этап оценки результатов |

Рассмотрим эти процедуры более подробно.

В идеале аудитор уже на начальной стадии аудита определяет ту сумму погрешности в финансовой отчетности, которую он будет рассматривать как критерий существенности. Установленный критерий называют “предварительным суждением о существенности”, поскольку он является суждением профессионала, которое может измениться во время аудита, если изменяться обстоятельства.

Предварительное суждение о существенности определяет ту максимальную суммарную погрешность, которая, по мнению аудитора, хотя и свидетельствует о наличии ошибок в финансовой отчетности, еще не сказывается на решениях квалифицированных пользователей. Суждение о существенности требует высокого профессионализма от аудитора.

Предварительное суждение о существенности формируют с целью облегчить аудитору сбор соответствующих свидетельств. Если аудитор устанавливает в качестве существенности невысокую сумму, ему нужно набрать большее количество свидетельств при проверке данной отчетности, чем в случае установления более высокого уровня существенности. По ходу работы аудитор часто меняет предварительное суждение о существенности. Основанием для пересмотра оценки и установления “уточненной оценки существенности” может являться целый ряд факторов. Чтобы эффективно провести проверку, аудитор должен непрерывно оценивать результаты проведенных процедур и многократно проверять на основе этих данных, является ли объем запланированных процедур достаточным или чрезмерным.

Новые факты и обстоятельства могут также изменить сумму, которую аудитор считает существенной для отдельных статей финансового отчета или для финансовых отчетов, взятых в целом. Например, если поправки в отчетность вносятся в ходе аудиторской проверки, параметры, определенные на стадии планирования могут меняться. К концу аудиторской проверки степень существенности может быть иной, чем на стадии планирования. Аудитор, который в ходе работы не переоценивает степень значимости и масштабы проверки, имеет более высокие шансы провести проверку неэффективно. Оценки степени важности и планирования аудиторской проверки должны рассматриваться скорее как динамические, а не статические аудиторские предположения (6).

1.6. Подходы к оценке существенности сегмента

Предварительное суждение о существенности сегмента необходимо, потому что ошибки накапливаются на бухгалтерских счетах, а не в отчетности в целом. Когда аудитор составляет предварительное суждение о существенности сегмента, это помогает ему в последствии принять более качественное решение о достоверности отчетности в целом.

При определении существенности сегмента возможны два подхода:

дедуктивный - когда первоначально определяется общая существенность финансовой отчетности, которая затем распределяется между значимыми статьями проверяемого бухгалтерского баланса,

индуктивный - когда первоначально определяется существенность значимых статей проверяемого бухгалтерского баланса, а затем путем суммирования полученных значений существенности определяется общая существенность финансовой отчетности.

Российский национальный стандарт “Существенность и аудиторский риск” не устанавливает четкой процедуры определения уровня существенности. Такая методика должна быть разработана и утверждена в качестве внутрифирменного аудиторского стандарта. Как рекомендательный, в приложении к стандарту приведен порядок определения единого уровня существенности, то есть дедуктивный подход. В том же приложении допускается устанавливать несколько уровней существенности к различным статьям бухгалтерского баланса, то есть использовать индуктивный подход.

Дедуктивный подход.

Дедуктивный подход является предпочтительным с теоретической точки зрения. При его использовании можно избежать ситуации, когда сумма оценок существенности по отдельным счетам превышает допустимую величину для отчетности в целом.

Общую погрешность финансовой отчетности можно установить несколькими способами:

1) как относительную величину базового показателя,

2) как результат комплексного расчета.

В первом случае в качестве базового показателя наиболее часто выступают прибыль до или после налогообложения или валюта баланса. Для некоммерческих организаций базовой величиной может быть общая сумма поступлений или расхода, а также основные показатели отчеты о движении денежных средств (7).

В качестве примера можно привести внутрифирменный стандарт определения существенности Полного консультационно-аудиторского товарищества “Авдеев и К”, в соответствии, с которым общая абсолютная величина существенности рассчитывается аудитором как процент от валюты баланса на конец отчетного периода.

Комплексный расчет предусматривает существование набора показателей, участвующих в расчете и методики операций с ними. Примером может служить приведенная в стандарте методика определения единого показателя 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):

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Значение,  тыс. рублей | Уровень существенности,  % | Уровень существенности, тысяч рублей |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Балансовая прибыль предприятия | 434 | 5 | 22 |
| Валовой 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%).

Аудиторская организация может изменять систему базовых показателей, а также значение их уровней существенности, выдерживая при этом общие требования к методике расчета.

При изменении уровней существенности показателей следует принимать во внимание как минимум два фактора:

1) уровень риска. Чем выше риск, тем более строгие границы существенности следует установить.

2) масштаб деятельности организации. При росте объемов деятельности выбираются более строгие границы существенности (8).

В качестве базовых показателей некоммерческих организаций стандарт рекомендует использовать валюту баланса и общий объем расходов организации. Если полученные рублевые значения уровней существенности базовых показателей слишком отличаются друг от друга, аудитору рекомендуется не находить среднеарифметическое значение, а использовать в качестве единого значение существенности показателя, наиболее точно отражающего деятельность организации. Полученное значение единого уровня существенности распределяется между значимыми статьями бухгалтерского баланса. На практике эта процедура вызывает наибольшую трудность. Как правило, в основу распределения закладывается удельный вес значимых статей бухгалтерского баланса в общем итоге. Допустим, в условном примере единый уровень существенности составил 100 рублей. Его значение распределяется между значимыми статьями актива и пассива бухгалтерского баланса, пропорционально их удельному весу в общем, итоге отобранных для проверки статей (см. Таблицу 2).

Аналогичный подход используется при распределении единого уровня существенности между дебетовыми и кредитовыми оборотами по значимым статьям бухгалтерского учета.

При этом значимые статья оборотного баланса не всегда эквивалентны выбранным статьям сальдового баланса. Например, счет основных средств может иметь высокий удельный вес в валюте баланса, и иметь незначительные обороты за период, и наоборот, счет дебиторов и кредиторов может иметь незначительное сальдо на конец периода и самые крупные обороты за период.

На практики процесс распределения единого уровня существенности между оборотами счетов вызывает значительные трудности, так как в некоторых предприятиях суммарные обороты за период в несколько раз превышают валюту бухгалтерского баланса (в основном это характерно для торговых предприятий).

Применение стандартного единого уровня существенности в этом случае будет составлять минимальное значение к значимым оборотам, что необоснованно увеличить трудозатраты, а соответственно стоимость аудита.

Из данной ситуации можно предложить два выхода:

1) ввести в качестве базового показателя при определении единого уровня существенности суммарный оборот по бухгалтерским счетам за период,

2) использовать повышающий коэффициент для единого уровня существенности, рассчитанного по стандартной схеме. При этом повышающий коэффициент учитывает превышение суммарных оборотов над валютой баланса.

Таблица 2. Порядок распределения единого показателя уровня существенности

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Активы | Сумма, рублей | Значимые для аудита статьи | Уровень существенности статей, рублей | Пассивы | Сумма, рублей | Значимые для аудита статьи | Уровень существенности статей, рублей |
| Основные средства | 89 | 89 | 16 | Уставный фонд | 2 |  |  |
| Незавершенное строительство | 7 |  |  | Добавочный капитал | 28 |  |  |
| Запасы | 14 |  |  | Нераспределенная прибыль | 81 | 81 | 15 |
| Дебиторы | 481 | 481 | 84 | Кредиторы | 472 | 472 | 85 |
| Денежные средства | 1 |  |  | Фонд потребления | 9 |  |  |
| Итого | 592 | 570 | 100 | Итого | 592 | 553 | 100 |

Недостатком дедуктивного подхода является стандартный уровень существенности в процентах к статьям бухгалтерского баланса, что не позволяет учитывать риски системы внутреннего контроля, значение которых на разных участках учета может колебаться. Также не учитываются направления проверки (при квартальных проверках в одном квартале может большее внимание быть уделено дебитором, в другом квартале - материалам), вероятности ошибок на счетах (счет 70 “Расчеты по оплате труда” как правило, не содержит существенных ошибок, даже выявленные ошибки связаны либо с занижением сальдо счета 68 “Расчеты по подоходному налогу”, либо счета 69 “Расчеты с органами социального страхования”), и другие факторы. В некоторых случаях влияние таких факторов нивелируется поправочными коэффициентами, что значительно усложняет систему расчета показателей, используемых при аудиторской проверке.

Индуктивный подход

Практикующие аудиторы определяют планируемую границу существенности ошибки отчетности, как суммарное значение границ существенности, установленных к значимым статьям бухгалтерского баланса.

При определении последних учитываются следующие факторы:

• общее значение аудиторского риска (чем выше риск, тем строже устанавливаются границы существенности, следовательно, возрастает объем выборки и снижаются риски ошибки при проведении аудита)

• абсолютное значение статьи (при увеличении доли статьи в валюте баланса, стандартная граница существенности 5% снижается)

• требуемая глубина проверки статьи (по счетам, требующим более детальной проверки стандартная граница существенности снижается)

• планируемые трудозатраты времени на проверку статьи (чем ниже планируемая граница существенности, тем больше объем проверки)

• направленность отчетности. Отчетность для внешних пользователей требует более строгих критериев, чем внутренняя. Также отчетность для более широкого круга пользователей требует более строгих критериев, чем для узкого круга (специальная отчетность).

• неопределенность. Проблемы, связанные с неопределенностью будущих событий, обычно приводят к использованию более строгих критериев материальности.

• другие факторы

Некоторые из указанных факторов действуют в противоположном направлении (например, уровень аудиторского риска и объем трудозатрат), поэтому при определении планируемых границ ошибки статьи используется в основном опыт и интуиция аудитора.

Суммарная граница существенности ошибки отчетности, рассчитанная таким способом, как правило, не должна превышать 5-10% от валюты бухгалтерского баланса.

Рассчитать предварительные границы существенности ошибок можно и к статьям отчета о прибылях и убытках. Однако большинство аудиторов считает, что при проверке статей баланса обнаруживается большинство ошибок отчета о прибылях и убытках (через счет “Нераспределенная прибыль”), поэтому критерии существенности применяются именно к балансу. На практике можно определить границы существенности к обеим формам отчетности.

Рассмотрим условный пример:

Баланс предприятия на 1 января 200х года

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Активы | тыс. руб. | Пассивы | тыс. руб. |
| Основные средства | 85700 | Уставной капитал | 10 |
| Капитальные вложения | 678 | Добавочный капитал | 34506 |
| Запасы | 368 900 | Нераспределенная прибыль | 19405 |
| НДС по приобретенным ценностям | 1340 | Кредиты банков | 400 000 |
| Дебиторская задолженность | 356 870 | Кредиторская задолженность | 369 502 |
| Денежные средства | 18142 | Фонды потребления | 8207 |
| Баланс | 831630 | Баланс | 831630 |

Аудитор при проверке, скорее всего, расценить статьи "Капитальные вложения", "НДС по приобретенным ценностям", “Фонды потребления" как несущественные, и может исключить их из проверки. Общая сумма исключенных сумм составит 10 225 тыс. рублей или 1,2% к валюте баланса.

По существенным статьям баланса аудитор установил следующие границы существенности:

Предварительное суждение о границах существенности ошибки

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование статьи баланса | тыс. руб. | Уровень существенности | Уровень существенности,  тыс. р. |
| Основные средства | 85700 | 5 | 4285 |
| Запасы | 368 900 | 5 | 18445 |
| Дебиторская задолженность | 356 870 | 5 | 17844 |
| Денежные средства | 18142 | 3 | 544 |
| Уставной капитал | 10 | 0 | 0 |
| Добавочный капитал | 34506 | 10 | 3450 |
| Нераспределенная прибыль | 19405 | 5 | 970 |
| Кредиты банков | 400 000 | 3 | 12000 |
| Кредиторская задолженность | 369 502 | 5 | 18475 |
| Итого | 1663 260 | 4.5 | 76013 |

Установленный таким образом уровень существенности ошибки финансовой отчетности составит 76013 тысяч рублей.

1.7. Оценка существенности аудиторских доказательств

При обнаружении ошибки аудитор должен определить ее природу (качественную сторону), а затем произвести количественную оценку погрешности. Отдельные показатели в отчетности и некоторая информация, содержащаяся в приложениях к ней, могут быть недостаточно точными. Однако на этом основании нельзя делать вывод, что отчетность в целом неточна или что она не выражает реального положения дел.

Неточности могут быть вызваны:

* а) ошибками в расчетах;
* б) тем, что отдельные показатели являются оценочными (срок полезного использования материальных активов, безнадежная дебиторская задолженность и др.).

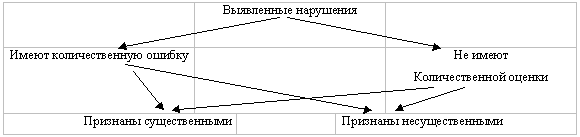
Аудитор допускает неточности в бухгалтерской отчетности в следующих случаях:

* Если неточности мелкие и не влияют на решение, принимаемое пользователями отчетности.
* Если затраты на выявление и исправление мелких ошибок слишком велики.
* Если время, затраченное на выявление и исправление мелких ошибок, может отсрочить публикацию бухгалтерской отчетности.

В ходе проверки аудитор должен оценить существенность полученной информации. При этом также учитывается как количественная, так и качественная сторона выявленных нарушений или ошибок. Любое нарушение, выявленное аудитором, имеет в своей основе качественную природу, и в зависимости от характера нарушений может иметь или не иметь количественной оценки.

Например, при применении неправильной корреспонденции счетов можно выявить завышение или занижение оборотов или остатков по счетам, а вот замечание в виде отсутствия журнала регистрации приходных кассовых ордеров вряд ли можно определить в количественном выражении. Но и в том и другом случае обнаруженные замечания можно признать и существенными и несущественными (рисунок 1).

Рисунок 1. Оценка существенности аудиторских доказательств.



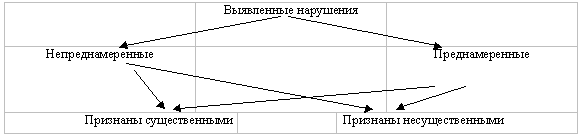
Ситуация признания существенными ошибок, не имеющих количественного выражения, является достаточно сложной, и как правило, основывается на субъективном мнении аудитора. В качестве примера можно привести случай обнаружения аудитором незаконных операций на предприятии. Такие нарушения будут признаны существенными вне зависимости от их объема и суммарного измерения.

С другой стороны, одна и та же количественная ошибка может быть рассмотрена и как существенная, и как несущественная, в зависимости от обстоятельств и характера операций по счету. Например, ошибка в 1000 рублей по счету “Касса”, выявленная в результате обнаружения мошенничества, будет признана более существенной, чем ошибка на ту же сумму в статье “Расходы будущих периодов”, связанная с неправильной корреспонденцией счетов. (Иначе говоря, существенность преднамеренной ошибки выше, чем не преднамеренной).

Классификация ошибок, выявленных аудитором, приведена в стандарте “Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности”.

В соответствии со стандартом, и преднамеренные и непреднамеренные искажения могут быть оценены как существенные или несущественные.

Рисунок 2. Оценка существенности аудиторских доказательств.



Существенность ошибки может зависеть и от последующих за такой ошибкой обстоятельств. Например, в оценке чистых активов обнаружено завышение на 100 рублей. В общем случае такая ошибка, конечно же, несущественна. Но если в конкретной ситуации, с учетом такой поправки величина чистых активов окажется меньше уставного капитала организации, такая ошибка будет признана существенной.

Существенной может быть признана и ошибка, влияющая на тенденцию основных показателей.

Например, обнаруженная ошибка в завышении балансовой прибыли на 500 рублей, несущественная в обычных условиях, может быть признана существенной, если с учетом такой корректировки, ранее отмечавшийся устойчивый рост прибыли сменяется на падение. Аналогичное правило может применяться и к другим статьям, например, объемов реализации или дивидендных выплат.

В любом случае при завершении проверки аудитор обязан оценить кумулятивный эффект выявленных ошибок. В некоторых случаях несущественные погрешности по каждой из статей бухгалтерского баланса могут в суммарном измерении обусловить выдачу аудиторского заключения, отличного от, безусловно положительного.

1.8. Влияние существенности на формирование мнения аудитора о достоверности отчетности.

Различают три уровня существенности для выбора аудиторского заключения:

1. Несущественные суммы.

Если в финансовой отчетности есть неточности, но эти неточности вряд ли повлияют на принятие решения пользователем финансовой отчетности, то эта неточность считается несущественной, и в этом случае выдается стандартное заключение без оговорок.

2. Суммы являются существенными, но не искажают общего впечатления от финансовой отчетности в целом.

Второй уровень существенности имеет место тогда, когда наличие неточностей в финансовой отчетности окажет воздействие на решение пользователей, хотя в целом финансовая отчетность объективно отражает состояние дел. Например, если при проведении проверки аудитор выявил, что стоимость запасов существенно завышена, однако величина запасов незначительна в общей величине активов компании и все остальные статьи баланса сформированы, верно.

Чтобы принять решение относительно типа аудиторского заключения аудитор должен оценить все возможные последствия обнаруженной ошибки, в том числе на балансовую прибыль и налоговые платежи, и, если совокупное влияние всех рассчитанных факторов не будет признано существенным для отчетности в целом, выдается условно положительное аудиторское заключение (заключение с оговорками).

3. Суммы столь существенны и настолько часто встречаются, что под вопрос ставится объективность финансовой отчетности в целом.

Если существует уверенность, что пользователи проверяемой финансовой отчетности неминуемо примут на ее основе неверные решения, аудитор должен отказаться от мнения о достоверности отчетности или выдать отрицательное аудиторское заключение.

Возвращаясь к предыдущему примеру, можно предположить, что если запасы имеют достаточно высокий удельный вес в активе баланса, аудитор скорее выдаст отрицательное аудиторское заключение. При выборе между условно-положительным аудиторским заключением и отрицательным, необходимо выяснить влияние обнаруженной существенной ошибки статьи баланса на отчетность в целом. Это обычно называется степенью распространения неточности.

Например, завышение стоимости запасов, оказывает влияние только на статью запасов и нераспределенной прибыли, а вот обнаруженные ошибки на такую же сумму в определении объемов реализации оказывают влияние и на счет дебиторов, и налоговых платежей и нераспределенной прибыли. Во втором случае вероятность выдачи отрицательного аудиторского заключения выше, поскольку степень распространенности ошибки выше.

На практике же в каждой конкретной ситуации принять решение об имеющей место степени существенности достаточно трудно.

Российский аудиторский стандарт определяет условие выдачи положительного аудиторского заключения следующими условиями:

1) отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения должны быть много меньше уровня существенности,

2) качественные отклонения порядка ведения учета и подготовки отчетности от требований соответствующих нормативных актов не должны быть существенными.

При этом оба этих условиях должны выполняться одновременно.

1.9. Требования к содержанию внутрифирменного стандарта определения существенности

Обычно в западной практике аудиторские фирмы сами определяют процедуры установления уровня существенности. Эти процедуры могут быть оформлены в виде инструкций, методических рекомендаций и т.п.

Российский национальный стандарт содержит ряд специфических определений в этой области. В нем указывается, что аудиторы должны иметь формальный внутренний документ, регламентирующий порядок определения уровня существенности. Такой документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской фирмы и применяться на постоянной основе. Причинами для изменения такого порядка могут быть как внешние, так и внутренние причины, перечень которых также приведен в стандарте.

К внешним причинам относятся:

а) изменения законодательства в области бухгалтерского учета,

б) изменения законодательства в области налогообложения,

в) изменения законодательства в области аудиторской деятельности.

К внутренним причинам относятся:

а) изменение специализации аудиторской организации (например, проводился только общий аудит, а потом была получена лицензия на аудит банков),

б) изменение структуры клиентуры (например, прежде проверялись в основном промышленные предприятия, а затем перешли к аудиту предприятий розничной торговли).

в) смена руководства аудиторской организации и связанное с этим изменение ее политики.

В соответствии с положениями стандарта внутрифирменный стандарт определения существенности является открытой информацией, Заинтересованные лица (например, существующие и потенциальные клиенты, пользователи внешней отчетности) должны иметь возможность ознакомиться с порядком определения уровня существенности в данной аудиторской организации.

Требования национального стандарта в этом отношении более жесткие, чем международный аналог. Разработчики отечественного стандарта опасались манипуляций со стороны аудиторов с уровнем существенности для обоснования выдачи положительного аудиторского заключения даже при наличии серьезных ошибок в отчетности (9). Предполагается, что любой желающий сможет периодически запрашивать аудиторскую организацию и контролировать, не меняет ли она порядок расчета существенности[[1]](#footnote-1).

**II. АУДИТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ**

**1. Понятие и бухгалтерский учет расчетов по долгосрочным инвестициям**

**Долгосрочные инвестиции** - затраты на создание увеличения размеров приобретения внеоборотных активов длительного пользования (более 1 года) не предназначенных для продажи, за исключением инвестиций в ценные бумаги и уставные капиталы других предприятий.

**Классификация долгосрочных инвестиций:**

По характеру воспроизводства основных фондов:

* новое строительство;
* расширение;
* реконструкция;
* перевооружение.

По технологической структуре:

* строительные работы;
* работы по монтажу оборудования;
* затраты на приобретение оборудования;
* прочие капитальные затраты.

По назначению:

* работы производственного характера;
* работы непроизводственного характера.

По способу производства строительных работ:

* подрядный способ;
* хозяйственный способ выполнения работ.

По уровню централизации источников финансирования:

* централизованные средства:
* средства федерального бюджета;
* средства субъектов федерации;
* средства местного бюджета.
* нецентрализованные средства:
* собственные средства;
* заемные и привлеченные финансовые ресурсы.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций организуется по направлениям вложений капитального характера:

* 1. Строительство объектов основных средств:
  + для незавершенного строительства;
  + для завершенного строительства.
  1. Приобретение отдельных объектов основных средств.
  2. Приобретение объектов природопользования.
  3. Приобретение нематериальных объектов.

**Инвентаризационная стоимость долгосрочных инвестиций определяется в следующем порядке (оценка инвестиций):**

Инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других объектов приобретенных отдельно от строительства определяется из фактических затрат на их приобретение и доведение их до состояния в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

Инвестиционная стоимость земельных участков и объектов природопользования формируется из расходов по их приобретению включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионного вознаграждения и других платежей.

Инвестиционная стоимость нематериальных активов формируется из затрат по их приобретению или созданию и расходов по доведению их до состояния в котором они пригодны к использованию.

Инвентаризационная стоимость объектов, на которых закончено строительство определяется:

Инвентаризационная стоимость зданий и сооружений формируется из затрат на строительные работы и приходящихся на них прочих капитальных затрат.

Инвентарная стоимость оборудования требующего монтажа формируется из фактических затрат по приобретению оборудования, расходов на строительные и монтажные работы, прочих капитальных затрат.

Инвентарная стоимость оборудования не требующего монтажа определяется из совокупной стоимости затрат по установке и других расходов связанных с приобретением.

Источники финансирования долгосрочных вложений.

К источникам относятся:

1. Собственные средства:

* амортизация основных и нематериальных активов;
* прибыль в распоряжении предприятия;
* прочие средства.

1. Привлеченные и заемные средства:

* кредиты банков;
* заемные средства других организаций;
* долевое участие в строительстве;
* бюджетное и внебюджетное финансирование;
* прочие средства.

**Вариант 1 учетной политики - учет заемных средств и кредитов без причитающихся к выплате процентов:**

Д50(51, 52)К90(92, 94, 95) - отражены суммы полученных заемных средств.

Д90(92, 94, 95)К50(51, 52) - погашение задолженности по заемным средствам без учета процентов.

Д08/3К50(51,52) - перечислены проценты в пределах учетной ставки ЦБ РФ (LIBOR по валюте) + 3 пункта.

Д08/5К50(51, 52) - перечислены проценты сверх учетной ставки.

Вариант 2 учетной политики - учет заемных средств и кредитов с причитающимися к выплате процентами:

Д50(51, 52)К90(92, 94, 95) - отражены суммы полученных заемных средств.

Д08/3К90(92, 94, 95) - ежемесячное начисление процентов в пределах учетной ставки ЦБ РФ + 3 пункта.

Д08/5К90(92, 94, 95) - ежемесячное начисление процентов сверх учетной ставки.

Д90(92, 94, 95)К50(51, 52) - погашение.

(в соответствии с п.2.6 "Об основах бухгалтерского учета" проценты относятся на счет собственных средств предприятия)

Долевое участие в строительстве осуществляется на основании письма Минфина РФ от 3 апреля 1996 года № 37.

**У предприятия осуществляющего строительство:**

Д50(51, 52)К76(78) - получены денежные средства на долевое строительство (сч. 78 - если от дочерних и зависимых предприятий).

Д76(78)К08 - отражены затраты предприятия осуществляющего строительство по капитальным вложениям при условии делимости объекта.

**У предприятия осуществляющего вложения в долевое строительство:**

Д76(78)К50(51,52) - перечислены денежные средства на долевое строительство.

Д08К76(78) - получение профинансированной части объектов согласно договора по окончании строительства.

Д01К08 - принят на баланс объект законченного строительства.

Поступления из бюджета, внебюджетных фондов на целевое финансирование.

**Бюджетные ассигнования или спонсорские поступления получаемые безвозмездно.**

Д50(51, 52)К96 - получены бюджетные ассигнования на строительство.

Д08К50(51, 52) - затраты связанные со строительством произведенные за счет целевых средств.

Д01К08 - затраты в размере инвентарной стоимости оприходованы по завершении строительства (порядок и форма оформляется п.3.2.1 письмо № 160).

Д96К87(88) - отражены суммы профинансированных бюджетных (спонсорских) ассигнований (87 - если объект имеет производственное назначение, 88 - если объект имеет непроизводственное назначение).

**Поступления от инвесторов.**

Д50(51, 52)К96 - получены денежные средства в соответствии с договором на реализацию инвестиционного объекта.

Д08К50(51, 52) - затраты связанные со строительством.

Д96К08 - по окончании строительства капитальные затраты в размере их инвентарной стоимости списываются в соответствии с п.3.2.1 письма № 160.

Учет затрат по капитальному строительству.

***Письмо № 160 Минфина РФ.***

**08/3 - строительство объектов основных средств.**

**08/5 - затраты увеличивающие стоимость основных средств.**

На 08/3 осуществляется учет капитальных затрат в соответствии с инструкцией по заполнению форм федерального государственного статистического наблюдения по капитальному строительству утвержденному Госкомстатом РФ от 3 октября 1996 г. № 123.

К таким затратам относятся:

* строительные работы;
* работы по монтажу оборудования;
* приобретение оборудования требующего и не требующего монтажа;
* другие капитальные затраты.

На 08/5 осуществляется учет затрат связанных со строительством и приобретением основных средств по существующим правилам не включаемых в первоначальную стоимость возводимых объектов.

    После ввода в эксплуатацию законченных строительных работ, затраты в размере инвентарной стоимости объекта включая расходы по оплате процентов за кредит в пределах учетной ставки списываются со счета 08/3 в Д01.

    Затраты не увеличивающие стоимость основных фондов включая расходы по оплате процентов сверх учетной ставки списываются со счета 08/5 за счет источников финансирования.

**Хозяйственные операции:**

**Затраты связанные с приобретением объектов основных средств:**

Д08К60 - поступление основных средств.

Д08К10(69,70,76) - расходы, связанные с доставкой, монтажом, установкой.

Д08К67 - налог на приобретение автотранспортных средств.

Д08К51 - проценты за кредит.

Д08К76 - оплата таможенных пошлин и сборов.

***Операции с оборудованием требующего монтажа:***

Д07К60(76) - оприходовано оборудование, требующее монтажа.

Д07К60(69, 70, 76) - затраты связанные с доставкой, разгрузкой, хранением оборудования.

Д08К07 - стоимость оборудования переданного в монтаж.

Д01К08 - оприходовано на баланс объекты основных средств по инвентарной стоимости.

Порядок учета на строительные работы зависит от способа их производства - подрядного или хозяйственного.

**Подрядный способ осуществляется подрядными организациями на основании договоров.**

            Д08К60 - поступление основных средств.

            Д01К08 - отражена стоимость объектов с учетом НДС при осуществлении работ подрядным способом.

**Работы, выполненные хозяйственным способом осуществляются, общими силами застройщика на основании внутренних документов по предприятию.**

            Д08К02(05, 10, 13, 23, 25, 26, 69, 70, 71, 76) - отражены затраты по строительству.

            Д08К68/НДС - начислен НДС на объем работ, выполненных собственными силами.

            Д01К08 - введен в эксплуатацию построенный объект (у организаций не специализирующихся в области строительства).

            Д46К08, Д01К46 - ввод в эксплуатацию объекта у организации специализирующейся в области строительства.

2. Цели и задачи аудиторской проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности   
по долгосрочным инвестициям

***Цель аудита долгосрочных инвестиций*** – проверить законность, обоснованность, достоверность операций, отражающих учет операций по долгосрочным инвестициям.

***Задачи аудиторской проверки (далее по тексту - аудита)*** бухгалтерской (финансовой) отчетности по долгосрочным инвестициям представлены в **Таблице 1**.

##### Таблица 1

**Состав и методика решения задачи  
“Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности по долгосрочным инвестициям”**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование задачи | № п/п | Наименование подзадачи | Методика решения подзадач |
| 1 | Аудит денежных средств и документов | 1.1 | Аудит кассовых операций | — |
| 1.2 | Аудит операций расчетного счета | — |
| 1.3 | Аудит операций прочих счетов в банках | — |
| 1.4 | Аудит краткосрочных финансовых вложений | — |
| 2 | Аудит операций с основными средствами | 2.1 | Аудит сохранности и использования основных средств | — |
| 2.2 | Аудит правильности отнесения предметов к основным средствам, их классификации по принадлежности, по характеру участия в производствен ном процессе | — |
| 2.3 | Аудит оценки основных средств в бухгалтерском учете | — |
| 2.4 | Аудит оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств | — |
| 2.5 | Аудит операций с арендованными основными средствами | — |
| 2.6 | Аудит лизинговых операций | — |
| 2.7 | Аудит начисления амортизации основных средств | — |
| 2.8 | Аудит затрат на ремонт основных средств | — |
| 3 | Аудит долгосрочных инвестиций |  |  | Проверить: а) правильность учета завершенного производства; б) правильность учета затрат на строительные работы по монтажу оборудования; в) правильность списание затрат, не увеличивающих стоимость основных средств (счета 08, 81, 88, 96 и др.) г) правильность учета затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж; д) правильность учета оборудования, не требующего монтажа; е) правильность учета прочих капитальных затрат; ж) правильность учета законченного строительства; з) правильность учета приобретения основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов; и) определение инвентарной стоимости законченных строительством объектов; к) правильность ведения аналитического и синтетического учета (ж/о N 16 по кредиту сч. 07, 08; ведомость учета затрат по капвложениям N18, 18-1); л) правильность составления бухгалтерских записей по учету долгосрочных инвестиций; м) правильность движения данных аналитического и синтетического учета в Главной книге и бухгалтерском балансе. |
| 4 | Аудит нематериальных активов |  |  | Проверить: а) оформлен ли документально факт наличия объекта нематериальных активов (объекта интеллектуальной собственности); б) правильность отражения первоначальной оценки стоимости нематериальных активов; в) имеется ли документация, подтверждающая факт получения Предприятием данного объекта интеллектуальной собственности (ОИС); г) правильность списания ОИС с баланса Предприятия; д) правильность начисления амортизации на ОИС; е) правильность ведения синтетического и аналитического учета нематериальных активов (НМА): ведомость учета НМА N 17 по дебету и кредиту сч. 04, ж/о N 10 по кредиту сч. 05, ж/о N13 по кредиту сч. 04, расчет износа НМА; ж) правильность составления бухгалтерских проводок по учету НМА; з) соответствие данных синтетического и аналитического учета НМА и их износа записям в Главной книге и бухгалтерском балансе. |
| 5 | Аудит финансовых результатов и их использования |  |  | Проверить: а) правильность определения в предлагаемой прибыли и выручки от реализации продукции (работ, услуг) для исчисления авансовых платежей в бюджет. В качестве источников проверки использовать заключенные с покупателями договоры на поставку продукции (выполнения работ, оказание услуг), гарантийные письма, плановые калькуляция себестоимости единицы продукции; б) наличие приказа (распоряжения) по Учетной политике указанием метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг); в) правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета; г) законность и обоснованность создания резервов по сомнительным долгам. д) правильность определения прибыли от реализации основных средств и иного имущества; е) правильность отражения данных о сделках, совершаемых на бартерной основе. При этом установить, нет ли случаев неправомерного отражения этих операций, минуя сч. 46 и правильно ли исчислен финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг) по бартерной сделке; ж) правильность отражения прибыли, полученной от покупателей в виде финансовой помощи, краткосрочного кредита (без наличия лицензии ЦБ РФ), пополнения фондов специального назначения и др. поступлений; з) правильность отражения в учете выручки от реализации продукции при осуществлении внешнеэкономической деятельности. При этом проверить, отражены ли операции по продаже валюты (включая обязательную продажу части валютной выручки) по сч. 48; и) правильность отражения в учете коммерческих расходов; к) правильность отражения в учете убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов; л) правильность отражения в учете финансовых санкций подлежащих изъятию в бюджет за превышение допустимых выбросов (сбросов) загрязняющих веществ в окружающую среду, за сокрытие или занижение уплаты платежей в бюджет, внебюджетный и др. фонды; м) правильность в учете результатов от сдачи имущества в аренду; н) правильность отражения выручки от произведенного капитального ремонта основных средств, выполненного хозяйственным способом; о) правильность ведения аналитического и синтетического учета по сч. 80, 82, 81, 87; п) правильность списания убытков прошлых лет; р) правильность и полноту отражения доходов (убытков) от присужденных или признанных должниками штрафов, пени, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, а также от возмещения причиненных убытков; с) полноту получения процентов по суммам средств, числящихся на расчетных, текущих, валютных и др. счетах Предприятия. Проверить договоры Предприятия с учреждениями банков, в которых находятся счета Предприятия; т) правильность отражения доходов (расходов) от курсовых разниц по операциям с валютой; у) правильность отражения дополнительных расходов по заказам, расчеты по которым закончены в истекших годах. Выяснить причины их несвоевременного списания на себестоимость; ф) правильность списания долгов и дебиторской задолженности. Проверить соблюдение сроков исковой давности; х) правильность получения и документального оформления доходов от долевого участия в других предприятиях; ц) полноту перечисления и получения доходов от сдачи имущества в аренду; ч) законность списания расходов на содержание законсервированных мощностей и объектов. При этом выявить, имелось ли постановление соответствующих правительственных структур или решение акционеров о консервировании данного объекта, выделены ли средства на охрану этих объектов, не относится ли на них часть затрат по охране, освещению, поддержанию в порядке подразделений действующего предприятия; ш) соответствие записей аналитического и синтетического учета выручки от реализации, фактических затрат, прибыли от прочей реализации и вне реализационных доходов записям в Главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности. Примечание. По итогам аудита прибыли необходимо разработать мероприятия, направленные на ускорение реализации продукции, снижение себестоимости, предотвращение потерь. Проверить соответствие записей аналитического и синтетического учета по сч. 80, 82 записям в Главной книге, балансе и формам бухгалтерской отчетности. |
| 6 | Аудит фондов и резервов |  |  | Проверить: а) законность создания фондов специального назначения и правильность их начисления; б) правильность и обоснованность расходования фонда потребления; в) правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 85, 86, 87, 88; г) соответствие записей в синтетическом и аналитическом учете по вышеуказанным счетам записям в Главной книге, балансе и формам бухгалтерской отчетности. Уделить внимание проверке отражения в учете неиспользованных сумм ремонтного фонда и резерва на ремонт основных средств. В случае недоиспользования ремонтного фонда его остаток переносится на следующий год; д) правильность ведения синтетического и аналитического учета по сч. 89; е) правильность составления бухгалтерских проводок по созданию резервов. |
| 7 | Аудит кредитов и займов |  |  | Проверить: а) на какие цели использован кредит, соответствуют ли эти цели условиям договора на получение кредита; б) полноту и своевременность погашения кредитов; в) правильность уплаты процентов за кредит в соответствии с заключенным договором; г) правильность отнесения процентов за кредит на себестоимость продукции (работ, услуг); д) законность и обоснованность получения от других предприятий ссуд (займов), а также полноту и своевременность их погашения, правильность списания расходов по уплате процентов за полученные ссуды; е) правильность ведения синтетического и аналитического учета по сч. 90, 92, 94, 95, соответствие записей синтетического и аналитического учета по этим счетам записям в Главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности. |
| 8 | Аудит состояния и организации бухгалтерского учета и отчетности |  |  | Проверить: а) имеются ли должностные инструкции на каждого работника бухгалтерии; б) Есть ли график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ; в) имеется ли утвержденный генеральным директором график представления в бухгалтерию от других подразделений и лиц первичных документов, необходимых для ведения бухгалтерского учета с указанием сроков и лиц ответственных за их выполнение; г) назначены ли приказом материально-ответственные лица и заключены ли с ними договоры о полной индивидуальной и материальной ответственности; д) имеется ли приказ об Учетной политике, существует ли соответствие методических вопросов Учетной политики действующему законодательству; е) соблюдается ли в течение отчетного года принятая Учетная политика отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ; ж) полноту отражения в учете за отчетный период (месяц, квартал, год) всех хозяйственных операций, осуществленных в этом периоде; з) проведена ли инвентаризация имущества и обязательств, правильно ли оформлены ее результаты; и) правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам; к) правильность отнесения расходов на соответствующие объекты бухгалтерского учета ( не были ли отнесены затраты по законсервированным производствам на действующие производства); л) правильность разграничения в учете текущих затрат на производство и долгосрочных инвестиций; м) правильность оформления первичных учетных документов, фиксирующих факт совершения операции; н) правильность ведения аналитического и синтетического учета в соответствии с выбранной организационной формой и методами бухгалтерского учета; о) разработана ли система внутрипроизводственного хозяйственного расчета и действует ли она на Предприятии; п) разработана ли система внутрихозяйственного контроля и действует ли она на Предприятии; р) уровень автоматизированной системы обработки данных бухгалтерского учета; с) применяются ли типовые формы первичной учетной документации, разработанные и утвержденные Минфином России, Госкомстатом России; т) соответствуют ли записи в первичных учетных документах записям в аналитическом и синтетическом учете Предприятия; у) нет ли запущенности в ведении бухгалтерского учета; ф) соответствуют ли записи в аналитическом и синтетическом учете записям в Главной книге и балансе на отчетную дату; х) правильность заполнения форм бухгалтерской и статистической отчетности, а также отчетности в Пенсионный фонд, Фонд занятости, Фонд обязательного медицинского страхования; ц) правильность составления сводной бухгалтерской отчетности. |

**Примечание 1.** В процессе аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности следует проверить соблюдение Предприятием действующих положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), утвержденных приказами Минфина России.  
**Примечание 2.** Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности Предприятия должен выполняться с соблюдением действующих законодательных и нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и аудиторскую деятельность в Российской Федерации, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.

**3.** **Нормативные документы, используемые при аудите**

Закон РФ N 39-ФЗ “Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений” (в ред. Федерального закона от 02.01.2000 N 22-ФЗ)

“О бухгалтерском учете”. Федеральный закон от 21.11.96 N 129-ФЗ

Правила (стандарты) аудиторской деятельности:

"Аналитические процедуры" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22 января 1998 г., протокол N 2)

"Аудит в условиях компьютерной обработки данных" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22 января 1998 г., протокол N 2)

"Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 августа 1999 г. протокол N 5)

"Аудиторская выборка" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол N 6)

"Аудиторские доказательства" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол N 6)

"Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол N 6)

"Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол N 6)

"Документирование аудита" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол N 6)

"Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол N 6)

"Использование работы эксперта" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол N 6)

"Общение с руководством экономического субъекта" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18 марта 1999 г. протокол N 2)

"Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 15 июля 1998 г., протокол N 4)

"Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол N 6)

"Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол N 6)

"Планирование аудита" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996 г., протокол N 6)

"Понимание деятельности экономического субъекта" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 27 апреля 1999 г. протокол N 3)

Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности" (утв. Комиссией по аудиторской деятельности РФ 9 февраля 1996 г.)

"Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол N 6)

"Проверка прогнозной финансовой информации" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 августа 1999 г. протокол N 5)

"Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 15 июля 1998 г., протокол N 4)

"Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 августа 1999 г. протокол N 5)

"Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 15 июля 1998 г., протокол N 4)

"Существенность и аудиторский риск" (Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 22 января 1998 г., протокол N 2)

"Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол N 6)

"Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности" (одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 августа 1999 г. протокол N 5)

Гражданский Кодекс Российской Федерации

***Положение по бухгалтерскому учету "Учет договоров и контрактов на капитальное строительство" ПБУ-2-94 утвержденное приказом Минфина РФ от 20 декабря 1994 года № 167.***

***Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, письмо Минфина РФ от 30 декабря 1993 года № 160.***

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и инструкция по его применению, утвержден ПРИКАЗОМ Минфина СССР от 01.11.91 N 56 (ред. от 17.02.97)

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли (утверждено постановлением Правительства РФ от 05.08.92 N 552 (ред. от 31.12.97)

###### Состав первичных документов и учетных регистров

 Операции по долгосрочным инвестициям находит свое отражение в следующих бухгалтерских регистрах:

журнал-ордер № \_\_, объединяющий в себе аналитический и синтетический учет (при журнально-ордерной форме учета);

главная книга;

иные регистры аналитического и синтетического учета, в зависимости от принятой на предприятии форме счетоводства.

**4. Этапы проведения аудита**

**4.1. Подготовительная деятельность до начала проверки**

Для принятия обоснованного решения необходимо целенаправленно и, по возможности, оперативно ознакомиться с вероятным клиентом. Прежде всего, необходимо ознакомиться с учредительными документами, в которых оговорены виды деятельности предприятия, причем очень часто предусматривается достаточно широкий спектр разнородных видов хозяйственной и коммерческой деятельности. Можно предположить, что в этом случае персонал бухгалтерии клиента, будучи недостаточно подготовленным, в области учета разнородной деятельности, допустит значительное количество ошибок и нарушений. Вероятно, в результате этого обстоятельства осложнится проверка, увеличатся время на ее проведение и оплата.

При знакомстве с потенциальным клиентом аудитор получает, в частности, материалы заседаний акционеров и отчетность по хозяйственной деятельности, уясняет направления и масштабы работы, проводит беседы с администрацией и персоналом бухгалтерии, получает необходимую информацию от банков, налоговой службы и других организаций, с которым клиент имеет деловую связь.

В результате предварительного ознакомления аудитор делает вывод о степени деловой безупречности клиента и принимает решение о проведении аудиторской проверки или отказе от нее. Например, едва ли аудитору имеет смысл осуществлять проверку сомнительных хозяйствующих субъектов (фирм, товариществ), возглавляемых лицами криминогенных наклонностей, ставящих целью получение максимальных доходов любым путем.

 4.2. Подготовка рабочей документации (извлечения)

Общий план аудита  
по договору № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемый субъект предпринимательской деятельности |  |
| Период аудита |  |
| Количество человеко-часов |  |
| Руководитель аудиторской группы (аудитор) |  |
| Состав аудиторской группы |  |
| Аудиторский риск |  |
| Уровень существенности |  |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Планируемые виды работ (объем аудита)** | **Срок проведения** | **Исполнитель** | **Примечание** |
| 1 | Сбор необходимой информации об экономическом субъекте |  |  |  |
| 2 | Предварительное планирование, оценка риска и уровня существенности |  |  |  |
| 3 | Инструктирование всех членов группы об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, и с положениями общего плана аудита |  |  |  |
| 4 | Инвентаризация |  |  |  |
| 5 | Оценка состояния внутреннего контроля |  |  |  |
| 6 | Аудит учредительных и регистрационных документов экономического субъекта |  |  |  |
| 7 | Аудит уставного капитала |  |  |  |
| 8 | Аудит общего состояния бухгалтерского учета |  |  |  |
| 9 | Аудит бухгалтерской отчетности |  |  |  |
| 10 | Аудит операций по учету основных средств, нематериальных активов и капитальных вложений (долгосрочные инвестиций)    (счета 01, 02, 03, 04, 05, 07, 08, 47, 48, 84) |  |  |  |
| 11 | Аудит операций по кредитам и займам (ссудам), включая валютные, и аудит целевого финансирования (счета 90, 92, 93, 94, 95, 96, 008, 009) |  |  |  |
| 12 | Аудит финансовых вложений (счета 06, 58) |  |  |  |
| 13 | Аудит финансовых результатов и использование прибыли, фондов и резервов (счета 80, 81, 82, 83, 88) |  |  |  |
| 14 | Анализ финансового состояния организации |  |  |  |
| 15 | Контроль руководителя группы за выполнением плана, качеством работы аудиторов и ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита |  |  |  |
| 16 | Разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур |  |  |  |
| 17 | Определение необходимости привлечения экспертов в процессе аудита |  |  |  |
| 18 | Работа в офисе |  |  |  |

Программа аудита   
по договору № \_\_\_\_\_ от \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |
| --- | --- |
| Проверяемый субъект предпринимательской деятельности |  |
| Период аудита |  |
| Количество человеко-часов |  |
| Руководитель аудиторской группы (аудитор) |  |
| Состав аудиторской группы |  |

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Перечень аудиторских процедур по реализации плана аудита** | **Срок проведения** | **Исполнитель** | **Рабочая документация аудитора** | **Прим.** |
| 1 | Аудит учредительных и регистрационных документов |  |  |  |  |
| 2 | Аудит Уставного капитала |  |  |  |  |
| 3 | Аудит общего состояния бухгалтерского учета |  |  |  |  |
| 4 | Аудит операций по учету основных средств, нематериальных активов и капвложений |  |  |  |  |
| 5 | Аудит финансовых результатов и использования прибыли |  |  |  |  |
| 6 | Оформление справки по проверке финансово-хозяйственной деятельности |  |  |  |  |
| 7 | Оформление аудиторского заключения |  |  |  |  |
| 8 | Оформление акта выполненных работ |  |  |  |  |

**ТЕХНИЧЕСКОЕ ЗАДАНИЕ**к договору №\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ от "\_\_\_\_"\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_2001г.

    В соответствии с предметом договора "Исполнитель" проводит аудит бухгалтерской отчетности и других документов "Заказчика", а также оказывает другие аудиторские услуги по следующим вопросам:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **№** | **Перечень проверяемых объектов аудита** | **Методы проверки** | | **Прим.** |
| **сплошной** | **выборочный** |
| 1 | Аудит учредительных и регистрационных документов |  |  |  |
| 2 | Аудит Уставного капитала |  |  |  |
| 3 | Аудит общего состояния бухгалтерского учета |  |  |  |
| 4 | Аудит операций по учету основных средств, нематериальных активов и капвложений |  |  |  |
| 5 | Аудит финансовых результатов и использования прибыли |  |  |  |
| 6 | Оформление справки по проверке финансово-хозяйственной деятельности |  |  |  |
| 7 | Оформление аудиторского заключения |  |  |  |
| 8 | Оформление акта выполненных работ |  |  |  |
| Дополнительные вопросы | | | | |
| 1 | Постановка Бухгалтерского учета |  | |  |
| 2 | Восстановление Бухгалтерского учета |  | |  |
| 3 | Автоматизация Бухгалтерского учета |  | |  |
| 4 | Разработка финансовых схем хозяйствования |  | |  |
| 5 | Консультирование по налоговому и финансовому законодательству |  | |  |
| 6 | Организация запросов в контролирующие органы |  | |  |
|  |  |  | |  |

**Договор на проведение аудиторской проверки №37АП**

г. Москва "\_\_\_" \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2001г.

Аудиторская компания \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, именуемая в дальнейшем "ИСПОЛНИТЕЛЬ", в лице Генерального директора \_\_\_\_\_\_\_\_, действующего на основании Устава, с одной стороны, и \_\_\_\_\_ «\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_» именуемое в дальнейшем "ЗАКАЗЧИК", в лице директора \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_., действующего на основании \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_, с другой стороны, заключили настоящий Договор о нижеследующем:

**1.        ПРЕДМЕТ ДОГОВОРА И ОБЯЗАННОСТИ СТОРОН**

1.1. ЗАКАЗЧИК поручает, а ИСПОЛНИТЕЛЬ принимает на себя выполнение следующих работ: аудиторская проверка достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности, отражающих деятельность предприятия за период работы с «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_  2001г. по «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2001г.

 В результате проведенной проверки:

1.1.1. Дается оценка состояния бухгалтерского учета и сохранности материальных ценностей и денежных средств.

1.1.2\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1.1.3. Составляется аудиторское заключение.

 При этом обязанности сторон распределяются следующим образом:

1.2. ЗАКАЗЧИК принимает следующие обязательства:

1.2.1. До начала проведения проверки ИСПОЛНИТЕЛЕМ, провести полную инвентаризацию товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов ЗАКАЗЧИКА собственными силами и за счет средств ЗАКАЗЧИКА, а также обеспечить выведение окончательных результатов инвентаризации в порядке, установленном нормативными актами.

1.2.2. Предоставить ИСПОЛНИТЕЛЮ в срок до «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2001г. бухгалтерскую, финансово-банковскую документацию и отчетность, а также иную информацию, необходимую для осуществления работ, предусмотренных п. 1.1 настоящего Договора, в полном объеме и в сроки, обеспечивающие выполнение плана работ по проверке.

1.2.3. Отсутствие указанных документов, отчетности и иной информации является основанием расторжения настоящего Договора в порядке, установленном п.7.2. Увеличение сро­ков предоставления указанных документов, отчетности и иной информации, независимо от того, произошло ли это увеличение по вине ЗАКАЗЧИКА или без его вины, если это привлечет невозможность завершить работы, предусмотренные п.1.1 настоящего Договора в обусловленный срок, является основанием автоматического продления срока Договора на период, необходимый для завершения работ. При этом ЗАКАЗЧИК возмещает причиненный ИСПОЛНИТЕЛЮ ущерб, в том числе упущенную выгоду.

1.2.4. Предоставлять по требованию ИСПОЛНИТЕЛЯ объ­яснения должностных лиц ЗАКАЗЧИКА, а также справки и копии необходимых документов по вопросам, связанным с проведением работ, предусмотренных п.1.1 настоящего Договора.

1.3. ИСПОЛНИТЕЛЬ принимает на себя следующие обя­зательства:

1.3.1. Провести аудиторскую проверку хозяйственно-финансовой деятельности ЗАКАЗЧИКА за период с «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2001г. по «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2001г., в соответствии с законодательством РФ.

1.3.2. Выполнить работу в соответствии с предметом Договора и в установленные сроки.

1.3.3. Организовать работу и руководить ею в пределах обязательств, обусловленных настоящим Договором.

1.3.4 По результатам выполненной работы оформить Акт приемки-сдачи выполненных работ с аудиторским заключением.

**2.  СТОИМОСТЬ РАБОТ И ПОРЯДОК РАСЧЕТОВ**

2.1. За выполненную и оформленную надлежащим образом работу согласно настоящему Договору (п. 1.1) ЗАКАЗЧИК уплачивает ИСПОЛНИТЕЛЮ вознаграждение в размере, оговоренном отдельно в Протоколе согласования цены, являющимся неотъемлемой частью настоящего договора. Итоговая сумма договора определяется по окончании проведения проверки.

2.2 Стоимость работ, предоставляемых ИСПОЛНИТЕЛЕМ в соответствии с п. 1.1 настоящего Договора, определяется умножением количества часов, потраченных на проведение работ, на стоимость одного часа работ, проведенных одним специалистом (в соответствии с Протоколом согласования цены, являющимся неотъемлемой частью настоящего Договора. (Приложение № 1). Стоимость работ по Договору может быть изменена по соглашению сторон в связи с уменьшением или увеличением количества затраченных на проверку человек/часов.

2.3. Окончательный расчет по Договору производится ЗАКАЗЧИКОМ в течение 5 (пяти) банковских дней после подписания Акта сдачи - приемки выполненных работ.

2.4. В случае нарушения ЗАКАЗЧИКОМ пункта 2.3. настоящего договора, ИСПОЛНИТЕЛЬ имеет право списать с расчетного счета ЗАКАЗЧИКА причитающиеся ему по Договору суммы в без акцептном порядке, путем выставления платежного требования.

**3.  ПОРЯДОК СДАЧИ И ПРИЕМКИ РАБОТ**

3.1. При завершении работ, на основании проведенной проверки, ИСПОЛНИТЕЛЬ предоставляет ЗАКАЗЧИКУ результаты аудиторской проверки, оформленные: аудиторским заключением и актом сдачи-приемки результатов работ, который подписывается ИСПОЛНИТЕЛЕМ и ЗАКАЗЧИКОМ.

3.2. Передача ИСПОЛНИТЕЛЕМ оформленной в установленном порядке документации ЗАКАЗЧИКУ осуществляется немедленно после выполнения работ.

3.3. ЗАКАЗЧИК обязуется в течение 3 (Трех) календарных дней со дня получения акта сдачи-приемки работ рассмотреть, при отсутствии возражений, подписать и направить ИСПОЛНИТЕЛЮ подписанный акт сдачи-приемки работ или мотивированный отказ от приемки работ.

3.4. Мотивированным отказом не является то, что ЗАКАЗЧИК, по каким либо причинам не согласен с выводами, сделанными в ходе аудиторской проверки предприятия и указанными в аудиторском заключении.

3.5. В случае мотивированного отказа ЗАКАЗЧИКА сторонами составляется двусторонний акт с перечнем необходимых доработок и сроков их выполнения.

3.6. В случае досрочного выполнения работ ЗАКАЗЧИК вправе досрочно принять и оплатить работы по договорной цене.

3.7. Если при приемке результатов работ выявлена необходимость доработки, восстановления либо приведения в соответствие с законодательством отдельных участков деятельности предприятия, в отличие от первоначально установленных договором требований к ИСПОЛНИТЕЛЮ, а в соответствии с этим изменения объема работ и сроков выполнения, по требованию ЗАКАЗЧИКА эти работы проводятся по дополнительному соглашению сторон за отдельную оплату, по установленным расценкам.

**4.   ОТВЕТСТВЕННОСТЬ СТОРОН**

4.1. За неисполнение или ненадлежащее исполнение обя­зательств по настоящему Договору ЗАКАЗЧИК и ИСПОЛНИТЕЛЬ несут ответственность в соответствии с действующим законодательством и условиями настоящего Договора.

4.2. ИСПОЛНИТЕЛЬ несет ответственность перед ЗА­КАЗЧИКОМ за реальный ущерб, нанесенный последнему, неправильными сведениями, содержащимися в аудиторском заключении, но не более суммы настоящего договора.

4.3. Увеличение сроков проверки, указанных в п.10.1 настоящего Договора, в связи с увеличением объема работ (дополнительных документов, отчетности, восстановление отдельных участков учета и иной дополнительной информации), если это повлечет невозможность завершить работы, предусмотренные п.п.1.1 и 1.2, в срок, является основанием автоматического продления срока Договора на период, необходимый для завершения работ. При этом ЗАКАЗЧИК увеличивает стоимость работ.

4.4. В случае не завершения работы в срок, определенный настоящим Договором (п.10.1), если это произошло по вине ИСПОЛНИТЕЛЯ, ИСПОЛНИТЕЛЬ выплачивает ЗАКАЗ­ЧИКУ пеню в размере 0,1% от суммы стоимости работ за каждый день просрочки.

4.5. За нарушение условий оплаты, предусмотренных п.п.2.1, 7.3 настоящего Договора, и просрочку приема выпол­ненных работ ЗАКАЗЧИК выплачивает ИСПОЛНИТЕЛЮ пеню в размере 0,1% от суммы, подлежащей выплате, за каждый день просрочки.

**5.   КОНФИДЕНЦИАЛЬНОСТЬ**

5.1. Стороны обязуются хранить в тайне любую информацию и данные, представленные каждой из сторон в связи с данным Договором, не раскрывать и не разглашать в общем или в частности факты или информацию какой-либо третьей стороне без предварительного письменного согласия одной из сторон настоящего Договора. ИСПОЛНИТЕЛЬ обязуется не использовать факты или информацию для каких-либо целей без предварительного письменного согласия ЗАКАЗЧИКА и наоборот.

5.2. Обязательства по конфиденциальности не распространяются на общедоступную информацию, а также на информацию, которая может стать, известна не по вине ИСПОЛНИТЕЛЯ.

5.3. Информация, предоставляемая ЗАКАЗЧИКУ в соответствии с настоящим Договором, предназначена исключительно для него и не может передаваться третьим лицам или использоваться каким-либо иным способом, с участием третьих лиц, в части и полностью, без согласия ИСПОЛНИТЕЛЯ.

**6.  РАЗРЕШЕНИЕ СПОРОВ**

6.1. Все споры и разногласия между двумя сторонами настоящего Договора, которые могут возникнуть по настоящему Договору, если они не могут быть разрешены путем переговоров, должны окончательно решаться в соответствии с действующим законодательством в Арбитражном суде г. Москвы.

**7. ПРЕКРАЩЕНИЕ ДОГОВОРА РАНЕЕ НАМЕЧЕННОГО СРОКА**

7.1. Любая из сторон имеет право немедленно прервать действие настоящего Договора путем передачи письменного уведомления в случае, если произойдет одно из следующих событий:

а) невыполнение одной из сторон обязательств, обусловленных настоящим Договором;

б) приостановление или угроза приостановления ее обычных деловых операций;

в) неплатежеспособность, несостоятельность, ликвидация или реорганизация;

г) передача всей или значительной части информации третьим лицам.

7.2. В случае расторжения Договора в порядке, предусмотренном п.7.1 настоящего Договора, оплата услуг и работ ИСПОЛНИТЕЛЯ будет производиться ЗАКАЗЧИКОМ на основании одностороннего акта с указанием объема и стоимости фактически оказанных услуг и выполненных работ по фактически отработанному времени из расчета договорной цены.

**8. ФОРС МАЖОРНЫЕ ОБСТОЯТЕЛЬСТВА**

8.1. Под форс мажорными обстоятельствами подразумеваются такие бедствия, как войны, оккупация, гражданская война, общественные беспорядки, акты органов государства, стихийные бедствия и т.д. В каждом случае наступление такого события находится вне контроля сторон и во всех таких случаях выполнение обязательств согласно настоящему договору становится невозможным.

8.2. Если форс мажорные обстоятельства имеют место и препятствуют сторонам своевременно выполнять свои обяза­тельства, то стороны, находящиеся в таких экстремальных условиях, освобождаются от исполнения обязанностей до прекращения действия указанных форс мажорных обстоятельств при условии, что сторона, подвергавшаяся действию форс мажорного обстоятельства, немедленно уведомит другую сторону о случившемся с подробным описанием создавшихся условий.

**9.  ПРОЧИЕ (ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЕ) УСЛОВИЯ**

9.1. ИСПОЛНИТЕЛЬ по своему усмотрению осуществляет набор специалистов и имеет право заключать договора подряда с третьими лицами для проведения работ, предусмотренных настоящим Договором.

9.2. Стороны не вправе вмешиваться в процессе работы в оперативную деятельность другой стороны.

9.3. Отказ ИСПОЛНИТЕЛЯ внести изменения (исправле­ния, дополнения) по требованию ЗАКАЗЧИКА в акт проверки или заключение, противоречащие требованиям законодательства, не могут являться основанием для расторжения Договора и неоплаты выполненных работ (услуг).

9.4. Цены за работы, указанные в настоящем Договоре, определены только для настоящего Договора и не могут служить прецедентом или конкурентным материалом при заклю­чении аналогичных Договоров в будущем.

**10. СРОК ДЕЙСТВИЯ. ЮРИДИЧЕСКИЕ АДРЕСА И РЕ­КВИЗИТЫ СТОРОН**

10.1. Срок действия настоящего Договора:

Начало: не позднее 3-х рабочих, при условии соблюдения ЗАКАЗЧИКОМ п.п 1.2.1., 1.2.2. , 1.2.3. настоящего Договора

Окончание: не позднее тридцати дневного срока с момента получения ИСПОЛНИТЕЛЕМ всех документов необходимых для проведения проверки.

10.2. Адреса и расчетные счета сторон:

**ИСПОЛНИТЕЛЬ:**

**ЗАКАЗЧИК:**

Настоящий Договор составлен в 2-х экземплярах, имеющих одинаковую юридическую силу, и хранится у Сторон по одному экземпляру.

ПОДПИСИ СТОРОН

Приложение № 1

к Договору № \_\_\_\_\_\_

от «\_\_\_ » \_\_\_\_\_\_\_ 2001

ПРОТОКОЛ СОГЛАСОВАНИЯ

**договорной цены**

           Мы,  нижеподписавшиеся,  от  лица  ЗАКАЗЧИКА  директор   \_\_\_\_\_ «\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_. и от лица ИСПОЛНИТЕЛЯ  Генеральный директор  \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ удостоверяем, что сторонами достигнуто соглашение о величине договорной цены на аудиторскую проверку достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности, отражающих деятельность предприятия за период работы с «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2001г по «\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ 2001г. в сумме \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ тысяч) рублей, в том числе НДС 20%  в сумме \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_) рублей.

 Настоящий протокол является основанием для проведения расчетов и платежей между ИСПОЛНИТЕЛЕМ и ЗАКАЗЧИКОМ.

 ЗАКАЗЧИК ИСПОЛНИТЕЛЬ

**4.3. Сбор аудиторских доказательств, применяемых при аудите**

При аудиторской проверке используются различные методы получения аудиторских доказательств:

наблюдение или участие в инвентаризации;

наблюдение за выполнением хозяйственных или бухгалтерских операций;

устный опрос;

получение письменных подтверждений;

проверка документов, полученных клиентом от третьих лиц;

проверка документов, подготовленных на предприятии клиента;

проверка арифметических расчетов;

анализ.

Указанные методы применяются к различным объектам контроля и служат для выявления одного или нескольких возможных нарушений.

**4.4. Оформление результатов аудиторской проверки**

Аудиторская проверка заканчивается оформлением двух итоговых документов — аудиторского заключения и акта аудиторской проверки бухгалтерского учета и достоверности отчетности.

***Аудиторское заключение*** — официальный документ, дающий оценку достоверности бухгалтерского учета и отчетности аудируемого предприятия, подтвержденный подписью имеющего лицензию руководителя проверяющей группы аудиторской фирмы и печатью этой фирмы. В случае, если проверка осуществлялась самостоятельным независимым аудитором, имеющим лицензию, то подтверждение заключения производится его подписью и личной печатью.

Возможны четыре вида аудиторских заключений:

заключение без замечаний (безоговорочное заключение);

заключение с замечаниями (заключение с оговорками);

отрицательное заключение;

заключение не дается совсем, либо дается отказное заключение.

Первый вид заключения аудиторами дается в том случае, если не было обнаружено ошибок и недостатков в отчетности, а финансовое положение устойчиво и, по мнению аудиторов, не вызывает каких-либо опасений. Однако такое положение маловероятно и, скорее всего, имеет место один из двух вариантов: ошибки аудиторами найдены, но вносить соответствующие исправления нецелесообразно, либо аудиторская проверка произведена недостаточно профессионально или недобросовестно.

Заключение с замечаниями делается при выявлении аудиторами отдельных легко устранимых недостатков, в целом не меняющих положительной оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. По всем выявленным недостаткам аудиторы обязаны дать свои рекомендации и проконтролировать их выполнение.

Отрицательное заключение дается в случае выявления серьезных нарушений и запущенности бухгалтерского учета и отчетности, в связи с чем бухгалтерская документация квалифицируется как недостоверная.

Четвертый вариант завершения аудиторской проверки возможен, если аудиторам не предъявляются все материалы, необходимые для оценки состояния бухгалтерского учета и отчетности. В результате аудиторы вынуждены прекратить проверку, официально уведомив об этом предприятие и свою вышестоящую организацию.

В ***акте аудиторской проверки*** с достаточной подробностью и доказательностью, однако, без включения малосущественных деталей, аудиторы сообщают клиенту о проделанной работе, о ее основных направлениях и о том, какие из этих направлений подвергнуты сплошной проверке, а какие — выборочной. После этого указываются выявленные недостатки в последовательности, соответствующей их значимости. При этом в акте наряду с отмеченными недостатками должны быть изложены конкретные рекомендации по их исправлению и недопущению в будущем. Вместе с тем аудиторы не должны сами делать такие исправления, то есть выполнять работу персонала бухгалтерии.

Акт аудиторской проверки является строго конфиденциальным документом, с содержанием которого аудиторы не вправе без согласия на это клиента знакомить третьих лиц, за исключением случаев, предусмотренных действующим законодательством (выявление хищений, мошенничества и других особых случаев). В связи с этим акт аудиторской проверки составляется в двух экземплярах, одни из которых передается аудиторами лично главному бухгалтеру предприятия или лицу, его замещающему, а второй экземпляр остается в аудиторской организации, проводившей проверку, для последующего контроля за устранением выявленных недостатков.

После подготовки проекта акта аудиторы знакомят с его содержанием руководство предприятия, рассматривают высказанные при этом возражения и замечания, при необходимости вносят в акт соответствующие коррективы и подписывают его.

В соответствии с вышеизложенным в результате решения задач акт должен содержать следующую информацию:

а) описание вскрытых нарушений, приведение аудиторских доказательств фактов нарушений, отражение порядка исправления нарушений по каждой задаче предметной области;

б) составление на выходе предметной области 2-х ведомостей:  
“Сводной ведомости исправления нарушений правил ведения бухгалтерского учета” - приложение 1 и “Свода рекомендаций, разработанных по результатам аудита финансовой отчетности Предприятия” - приложение 2.

Акт аудиторской проверки должен содержать следующие приложения.

## Приложения к аудиторскому отчету

Приложение 1

Сводная ведомость исправления нарушений правил ведения бухгалтерского учета.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Вид нарушения | Причина нарушения | Исправительная запись | Рекомендация по недопущению нарушений впредь |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Приложение 2

Свод рекомендаций, разработанных по результатам аудита финансовой отчетности Предприятия.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание рекомендации | Ожидаемый результат от выполнения рекомендации | Расчетный экономический эффект от выполнения рекомендации (тыс. руб.) | |
| Прямой | Косвенный |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Приложение 3

Полный состав годовой бухгалтерской отчетности Предприятия за аудируемый и предшествующий аудиту год:

а) Ф. N1 “Бухгалтерский баланс”;  
б) Ф. N2 “Отчет о прибылях и убытках”;  
в) Ф. N3 “Отчет о движении капитала”;  
г) Ф. N4 “Отчет о движении денежных средств”;  
д) Ф. N5 “Приложение к бухгалтерскому балансу”.  
е) Ф. “Расшифровка дебиторской и кредиторской задолженности”;

Приложение 4

Общая информация о Предприятии.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование показателя | Значение показателя |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Полное наименование Предприятия |  |
| 2 | Сокращенное наименование Предприятия |  |
| 3 | Основные виды деятельности |  |
| 4 | Юридический адрес |  |
| 5 | Фактический адрес |  |
| 6 | Регистрационный номер |  |
| 7 | Дата регистрации |  |
| 8 | Уставный капитал |  |
| 9 | Свидетельство о внесении в реестр государственного имущества: — реестровый номер — дата присвоения реестрового номера |  |
| 10 | Включено в государственный реестр Российской Федерации предприятий-монополистов |  |
| 11 | Адрес налоговой инспекции, контролирующей предприятие |  |
| 12 | Код ИНН |  |
| 13 | Идентификационный код ОКПО |  |
| 14 | Код территории по СОАТО |  |
| 15 | Код группировки по СООГУ |  |
| 16 | Код собственности (ОКСФ) |  |
| 17 | Код организационно-правовой формы |  |
| 18 | Код отрасли по ОКОНХ |  |
| 19 | Расчетный счет |  |

Приложение 5

Информация об официальном аудиторе Предприятия.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Показатель | Значение показателя |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Полное наименование официального аудитора, его юридический и фактический адреса, номер телефонов, факсов, электронной почты |  |
| 2 | Сокращенное наименование официального аудитора |  |
| 3 | Номер, дата выдачи и срок действия лицензии на осуществление аудиторской деятельности в соответствующей области, выданной в установленном порядке Минфином России, ЦАЛАК Минфина России, ЦАЛАК Федеральной службы России по надзору за страховой деятельностью либо ЦАЛАК Центрального банка Российской Федерации |  |
| 4 | Номер и дата уведомления Минкомимущества России о результатах прохождения уполномоченной аудиторской организацией конкурсного отбора |  |

Приложение 6

Ксерокопия лицензии на осуществление аудиторской деятельности в соответствующей области, выданной в установленном порядке Минфином России, ЦАЛАК Минфина России, ЦАЛАК Федеральной службы России по надзору за страховой деятельностью либо ЦАЛАК Центрального банка Российской Федерации.

Приложение 7

Ксерокопия уведомления Мингосимущества России о результатах прохождения уполномоченной аудиторской организацией конкурсного отбора.

Приложение 8

Информация о филиалах, дочерних и зависимых организациях Предприятия.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Полное и сокращенное наименование организации | Статус (филиал, дочерняя, зависимая организация и т.п.) | Год учреждения организации | Наличие отдельного | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | Расчетного счета (да, нет) | Баланса (да, нет) |
| 5 | 6 |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Доля предприятия в уставном капитале организации | | Виды производственной деятельности | Юридический, почтовый адреса, банковские реквизиты организации | Фамилии, имена, отчества, служебные телефоны высших Руководителей организации |
| Тыс. руб.  (по состоянию на 01.01.2000 г.) | В % | 9 | 10 | 11 |
| 7 | 8 |

Приложение 9

Номенклатура производимой Предприятием продукции.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование | Назначение | Динамика объемов реализации | | Доля в общей Реализации (%) | Наименование основных потребителей |
| 1 | 2 | 3 | Предыдущий период | Отчетный период | 6 | 7 |
| 4 | 5 |

Приложение 10

Характеристика учтенных Предприятием нематериальных активов,   
в т.ч. объектов интеллектуальной собственности.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Вид НМА, в т.ч. ОИС | Регистрирующий орган, номер и дата регистрации | Балансовая стоимость | Срок амортизации |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Приложение 11

Характеристика кредиторов Предприятия.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование кредитора, его адрес | Дата последнего перечисления предприятием денежных средств в уменьшение кредиторской задолженности | Сумма кредиторской задолженности предприятия (тыс. руб.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 |

 Приложение 12

Характеристика дебиторов Предприятия на дату аудиторской проверки.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование дебитора, его адрес | Дата последнего получения предприятием денежных средств в уменьшение дебиторской задолженности | Сумма дебиторской задолженности предприятия (тыс. руб.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 |

Приложение 13

Относительные показатели оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Группа | Показатель | Значение |
| 1 | 2 | 3 |
| Показатели рентабельности хозяйственной деятельности | Общая рентабельность |  |
| Рентабельность собственного капитала |  |
| Рентабельность инвестиций |  |
| Показатели ликвидности | Коэффициент текущей ликвидности |  |
| Коэффициент абсолютной ликвидности |  |
| Показатели финансовой устойчивости | Коэффициент обеспеченности собственными средствами |  |
| Коэффициент соотношения заемных и собственных средств |  |
| Показатели деловой активности | Период оборота текущих активов |  |
| Период оборота запасов и затрат |  |
| Данные об основных средствах | Стоимость основных средств |  |
| Стоимость мобилизационных мощностей |  |
| Доля основных средств в активах |  |
| Коэффициент износа основных средств |  |
| Данные о доле расчетов в не денежной форме | Уровень взаимозачетов |  |

Приложение 14

Абсолютные показатели оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

|  |  |
| --- | --- |
| Наименование показателя | Расчет |
| 1 | 2 |
| Чистая прибыль (прибыль в распоряжении предприятия) | Прибыль до налогообложения — сумма процентов по кредиту — налог на прибыль |
| Скорректированный на величину убытков собственный капитал | Собственный капитал — убытки прошлых лет и отчетного года |
| Чистые активы | Дебиторская задолженность + запасы + Прочие текущие активы + Краткосрочные кредиты — кредиторская задолженность — прочие текучие пассивы + основные средства |
| Собственные оборотные средства | Собственный капитал — внеоборотные активы |
| Скорректированная по срокам дебиторская задолженность | По данным вводимой формы отчетности |
| Скорректированная по срокам кредиторская задолженность | По данным вводимой формы отчетности |

Приложение 15

Показатели, характеризующие состояние основных средств и их воспроизводство.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Группа | Показатели | Расчет | Начало периода | Конец периода | Примечание |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Состояние основных средств | Коэффициент износа | Сумма износа/ первоначальная стоимость |  |  |  |
| Доля производственных фондов | в % к обшей сумме фондов |  |  |  |
| Доля зданий и сооружений | в % к обшей сумме фондов |  |  |  |
| в % к производственным фондам |  |  |  |
| Доля машин, механизмов и передаточных устройств | в % к обшей сумме фондов |  |  |  |
| в % к производственным фондам |  |  |  |
| Доля транспортных средств | в % к обшей сумме фондов |  |  |  |
| в % к производственным фондам |  |  |  |
| Доля основных средств, сданных в аренду | в % к обшей сумме фондов |  |  |  |
| Доля законсервированных  средств | в % к обшей сумме фондов |  |  |  |
| в % к производственным фондам |  |  |  |
| Объекты жилищно- коммунальной и соц.-культ. сферы | в % к обшей сумме фондов |  |  |  |
| Природоохранные объекты | в % к обшей сумме фондов |  |  |  |
| Воспроизводство основных средств | Индекс производственных фондов | остаток на конец года/ остаток на начало года | х |  | Рассчитывается  по всем видам основных производственных фондов |
| Коэффициент обновления | Поступило/ остаток на конец года | х |  | Рассчитывается  по всем видам  основных производственных фондов |
| Поступило / выбыло | х |  |  |
| Коэффициент интенсивности обновления | Выбыло / поступило |  |  | Рассчитывается по всем видам  основных производственных фондов |
| Коэффициент масштабности обновления | Поступило/ остаток на конец года | х |  |  |
| Срок обновления | 1/ Коэффициент  масштабности \* 365 | х |  |  |
| Коэффициент стабилизации | (Остаток на начало года — выбыло) / остаток на начало года | х |  | Рассчитывается  по всем видам  основных производственных фондов |
| Фактический срок эксплуатации | 1/ Коэффициент выбытия \* 365 | х |  |  |

Приложение 16

Справка об имуществе Предприятия, сданном в аренду.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование имущества | Балансовая стоимость (тыс. руб.) | Доходы, полученные от сдачи имущества в аренду, в отчетном году (тыс. руб.) | В т.ч. перечислено в федеральный бюджет (тыс. руб.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Приложение 17

Справка об имуществе, используемом в целях получения дохода,   
включая переданное в залог или обремененное иным образом   
(за исключением имущества, сданного в аренду).

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование имущества | Балансовая стоимость (тыс. руб.) | Доходы, полученные от использования имущества  (тыс. руб.) | В т.ч. перечислено в федеральный бюджет (тыс. руб.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Приложение 18

Справка о неиспользуемом имуществе.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование имущества | Балансовая стоимость  (тыс. руб.) | Коэффициент износа |
| 1 | 2 | 3 | 4 |

Приложение 19

Справка об имуществе, реализованном в течение отчетного периода.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование имущества | Балансовая стоимость (тыс. руб.) | Доходы, полученные от продажи имущества  (тыс. руб.) | В т.ч. перечислено в федеральный бюджет (тыс. руб.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Приложение 20

Показатели качества пассивов.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Расчет | Начало периода | Конец периода |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Доля собственных источников в пассиве баланса | в % к сумме пассивов |  |  |
| По структуре собственных источников: | | | |
| Уставный капитал | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к собственным средствам |  |  |
| Добавочный капитал | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к собственным средствам |  |  |
| Нераспределенная прибыль | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к собственным средствам |  |  |
| Фонды | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к собственным средствам |  |  |
| Доходы будущих периодов и резервы | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к собственным средствам |  |  |
| Целевое финансирование | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к собственным средствам |  |  |
| Доля обязательств в пассиве баланса | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к собственным средствам |  |  |
| По структуре обязательств: | | | |
| Кредиты и займы | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к сумме обязательств |  |  |
| Из них долгосрочные | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к сумме обязательств |  |  |
| Кредиторская задолженность | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к сумме обязательств |  |  |
| В том числе по заработной плате | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к сумме обязательств |  |  |
| в % к сумме кредиторской задолженности |  |  |
| Перед бюджетом и внебюджетными фондами | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к сумме обязательств |  |  |
| в % к сумме кредиторской задолженности |  |  |
| Перед поставщиками | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к сумме обязательств |  |  |
| в % к сумме кредиторской задолженности |  |  |
| Из них векселя выданные | в % к сумме пассивов |  |  |
| в % к сумме обязательств |  |  |
| в % к сумме кредиторской задолженности |  |  |
| Источники оборотных средств | Собственные оборотные средства + краткосрочные обязательства |  |  |

Приложение 21

Показатели занятости и оплаты труда.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Группа | Показатели | Расчет | Начало периода | Конец периода | Примечание |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Занятость | Доля управленческого персонала | в % к общей численности |  |  |  |
| Доля специалистов | в % к общей численности |  |  |  |
| Доля рабочих | в % к общей численности |  |  |  |
| Доля работников непроизводственной сферы | в % к общей численности |  |  | Рассчитывается по всем категориям |
| Коэффициент обновления | Поступило / х численность на конец года |  |  | Рассчитывается по всем категориям |
| Коэффициент интенсивности обновления | выбыло / х поступило |  |  |  |
| Коэффициент текучести | выбыло / х численность на начало года |  |  |  |
| Оплата труда | Доля оплаты труда руководящих работников | в % к общему фонду |  |  |  |
| Средняя оплата труда по категориям работников | фонд оплаты труда / средняя численность |  |  |  |
| Коэффициент оплаты труда руководства | Средняя оплата труда руководства / средняя оплату труда работников и специалистов |  |  |  |
| Доля социальных доплат | в % к общему фонду |  |  | По категориям |
| Доля заработной платы и дополнительных выплат социального характера | в % к добавленной стоимости |  |  |  |
| Доля валовой прибыли и амортизации | в % к добавленной стоимости |  |  |  |

Приложение 22

Характеристика основных оценочных показателей, производственно-  
хозяйственной и финансовой деятельности Предприятия.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Задача и вопрос | Ответы | | |
| Да | Нет | Нехарактерно |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Имеют ли благоприятную тенденцию по итогам года:  Показатели оценки прибыльности и эффективности хозяйственной деятельности, а именно:  Коэффициент реинвестирования  Коэффициент роста собственного капитала  Коэффициент рентабельности собственного капитала (ROE)  Экономический рост Предприятия  Рентабельность чистых активов (ROA)  Рентабельность продаж (ROS)  Показатели оценки деловой активности, а именно:  Оборачиваемость чистых активов  Оборачиваемость оборотных фондов  Оборачиваемость запасов  Оборачиваемость кредиторской задолженности  Оборачиваемость дебиторской задолженности  Показатели оценки ликвидности и рыночной устойчивости, а именно:  Коэффициент финансовой зависимости  Текущий коэффициент ликвидности  Коэффициент автономии собственных средств  Обеспеченность запасов собственными  оборотными средствами  Индекс постоянного актива  Абсолютные показатели, а именно:  Чистая прибыль (прибыль в распоряжении Предприятия)  Скорректированный на величину убытков собственный капитал  Чистые активы  Собственные оборотные средства  Скорректированная по срокам дебиторская задолженность  Скорректированная по срокам кредиторская задолженность  Соблюдение и направление использования полномочий руководством (с точки зрения достижения наилучших показателей работы Предприятия)  Должное качество управления рисками хозяйственной деятельности:  Наличие внутреннего учета и отчетности по всем видам профессиональной деятельности, в том числе:   |  | | --- | | — по основной деятельности | | — другие виды, составляющие существенную долю в общем объеме хозяйственной деятельности |   Наличие финансового планирования и контроля за исполнением бюджета Предприятия:  Должная организация контроля за деятельностью филиалов и дочерних обществ |  |  |  |
| 2 | Имеется ли место по итогам отчетного периода по сравнению с предыдущим отчетным периодом нарастания:  Дебиторской задолженности с истекающими сроками погашения  Кредиторской задолженности с истекающими сроками погашения  Не денежных форм расчета от реализации продукции, работ, услуг, в том числе:   |  | | --- | | — Банковскими векселями | | — Векселями субъектов РФ и органов местного самоуправления | | — Векселями прочих организаций | | — Зачетами по встречным требованиям | | — Бартерными операциями | | — Другими видами (указать какими) | |  |  |  |

Приложение 23

Аналитическая таблица продажных цен по основной производимой продукции.

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование изделия | Продажная цена (руб.) | Нормативная себестоимость (руб.) | | Отклонение (+,-) | |
| 1 | 2 | 3 | всего | В т.ч. прямых затрат | гр.4- гр.3 | гр.5- гр.3 |
| 4 | 5 | 6 | 7 |

Приложение 24

Ведомость сопоставления максимально возможного объема продаж   
с величинами безубыточных партий основной производимой продукции.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование изделия | Безубыточная партия (шт.) | Максимально возможный объем продаж (шт.) | Отклонение (+,-)  гр.4- гр.3 |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Приложение 25

Ведомость анализа продажных рыночных цен, нормативной   
фактической себестоимости основной производимой продукции.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование изделия | Продажная цена (руб.) | Нормативная себестоимость (руб.) | | Фактическая себестоимость (руб.) | | Отклонение (+,-) | | | |
| 1 | 2 | 3 | всего | В т.ч. прямых затрат | всего | В т.ч. прямых затрат | гр. 6- гр. 3 | гр. 7- гр.  3 | гр. 6- гр. 4 | гр. 7- гр. 5 |
| 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |

Приложение 26

Справка об объектах незавершенного строительства по форме.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование объекта незавершенного строительства | Сметная стоимость (тыс. руб.) | Год ввода в эксплуатацию по плану капитального строительства | Процент готовности объекта |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Приложение 27

Расшифровка долгосрочных финансовых вложений.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование юридических лиц, учрежденных со взносом Предприятия | Величина взноса организации в уставный капитал (тыс. руб.) | Величина отчислений от чистой прибыли (дивидендов), полученных Предприятием в отчетном периоде от юридических лиц, учрежденных со взносом Предприятия (тыс. руб.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 |

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Одобрено   
Комиссией по аудиторской   
деятельности при Президенте РФ   
15 июля 1998 г.   
Протокол N 4

**ПРАВИЛО (СТАНДАРТ) АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
"СУЩЕСТВЕННОСТЬ И АУДИТОРСКИЙ РИСК"**

**Содержание:**

**1. Общие положения  
2. Понятие уровня существенности  
3. Требования, предъявляемые к нахождению уровня существенности  
4. Применение уровня существенности в аудите   
5. Понятие риска в аудите и его компонентов  
6. Внутрихозяйственный риск   
7. Риск средств контроля   
8. Риск не обнаружения   
9. Взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском**

**1. Общие положения**

**1.1.** Настоящее Правило (Стандарт) подготовлено для регламентации аудиторской деятельности и соответствует Временным правилам аудиторской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации N 2263 от 22 декабря 1993 г.   
 **1.2.** Целью Правила (Стандарта) является определение действий аудиторской фирмы или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя <\*>, по вопросам оценки уровня существенности и аудиторских рисков, возникающих в ходе проверки экономического субъекта.   
 <\*> В дальнейшем аудиторские фирмы и аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуальных предпринимателей, именуются "аудиторские организации".   
 **1.3.** Задачами Правила (Стандарта) являются:

***а)*** определить понятие уровня существенности в аудите и порядок его расчета;   
***б)*** определить понятие риска в аудите и основных его компонентов: внутрихозяйственного риска, риска средств контроля и риска не обнаружения;

***в)*** сформулировать единые требования, которыми должны руководствоваться аудиторы, используя эти понятия в ходе осуществления аудиторских проверок.

**1.4.** Требования данного Правила (Стандарта) являются обязательными для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.   
 **1.5.** Требования данного Правила (Стандарта) носят рекомендательный характер при проведении аудита, не предусматривающего подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, а также при оказании сопутствующих аудиту услуг. В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного Правила (Стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству экономического субъекта, заказавшего аудит и (или) сопутствующие ему услуги.

**2. Понятие уровня существенности**

**2.1.** Основной целью аудита является установление достоверности бухгалтерской отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации. Аудиторские организации в ходе проведения проверок не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях.

**2.2.** Под достоверностью бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей бухгалтерской отчетности, при которой квалифицированный пользователь этой отчетности оказывается в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения. Существенность информации - это ее свойство, которое делает ее способной влиять на экономические решения разумного пользователя такой информации.

**2.3.** Аудитор обязан принимать во внимание две стороны существенности в аудите: качественную и количественную. С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных отклонений) количественный критерий - уровень существенности.

**2.4.** Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

**2.5.** При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, далее называемые базовыми показателями бухгалтерской отчетности.

**3. Требования, предъявляемые к нахождению уровня существенности**

**3.1.** Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, которые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе. Для аудиторских фирм такой документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской фирмы.

**3.2.** Основанием для изменения аудиторской организацией системы базовых показателей и порядка нахождения уровня существенности могут служить:

***а)*** изменения законодательства в области бухгалтерского учета и налогообложения, затрагивающие порядок определения статей баланса или базовых показателей бухгалтерской отчетности;

***б)*** изменения законодательства в области аудита, устанавливающие требования к методам определения уровня существенности;

***в)*** изменение аудиторской специализации аудиторской организации;

***г)*** значительное изменение состава экономических субъектов, подлежащих аудиту, с точки зрения их принадлежности к другим отраслям производства или другому роду деятельности;

***д)*** смена руководства аудиторской организации.

**3.3.** Документ, описывающий систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, должен иметь открытый характер. Аудиторская организация может знакомить заинтересованных лиц по их требованию с принятым аудиторской организацией порядком нахождения уровня существенности.   
 **3.4.** Аудиторские организации обязаны вычислять уровень существенности, беря определенную долю от каких-либо базовых показателей: числовых значений счетов бухгалтерского учета, статей баланса или показателей бухгалтерской отчетности. При этом могут использоваться как базовые показатели текущего года, так и усредненные показатели текущего и предшествующих лет, а также любые расчетные процедуры, которые могут быть формализованы. Допускается как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки какой-то определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Пример системы базовых показателей и порядка нахождения уровня существенности, имеющий рекомендательный характер, приведен в Приложении 1. В Приложении 3 приведены условные числовые примеры практического определения единого показателя уровня существенности, основанные на методике, рекомендованной в Приложении 1.

**3.5.** Уровень существенности должен быть выражен в той валюте, в которой ведется бухгалтерский учет и готовится бухгалтерская отчетность.

**3.6.** Значение уровня существенности для данной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Полученное значение уровня существенности должно быть в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита.

**3.7.** Аудитор в случае обстоятельств, которые станут, известны ему по ходу проверки, имеет право изменить (скорректировать) значение уровня существенности. При этом факт изменения уровня существенности, новое значение уровня существенности, соответствующие расчеты и развернутая аргументация аудитора должны быть в обязательном порядке зафиксированы в рабочих документах аудиторской проверки.

**3.8.** Значение уровня существенности, полученное по окончании этапа планирования аудита, а также любые корректировки значения уровня существенности в ходе проверки, должны быть утверждены руководителем данной проверки, что должно найти отражение в рабочей документации проверки.

**4. Применение уровня существенности в аудите**

**4.1.** Аудитор обязан принимать во внимание уровень существенности:

***а)*** на этапе планирования при определении содержания, затрат времени и объема применяемых аудиторских процедур;

***б)*** в ходе выполнения конкретных аудиторских процедур;

***в)*** на этапе завершения аудита при оценке эффекта, оказываемого обнаруженными искажениями и нарушениями на достоверность бухгалтерской отчетности.

**4.2.** Аудитор должен иметь в виду, что отдельные отмеченные им искажения могут не иметь существенного характера сами по себе, а искажения, взятые в совокупности, а также отмеченные искажения вместе с предполагаемыми (в результате распространения отмеченных в результате выборочной проверки ошибок, на всю совокупность данных) - могут иметь существенный характер.

**4.3.** В том случае, если одновременно:

***а)*** отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного меньше уровня существенности; и

***б)*** качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора являются несущественными, аудитор вправе сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта является достоверной во всех существенных отношениях.

**4.4.** В том случае, если выполняется хотя бы одно из двух следующих условий:

***а)*** отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения в сумме составляют величину, которая намного больше уровня существенности; либо

***б)*** качественные расхождения отмеченных отклонений порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта от требований соответствующих нормативных документов по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер, аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экономического субъекта в существенных отношениях не может быть признана достоверной.

**4.5.** В том случае, если:

***а)*** отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности больше либо меньше, но в целом близки по величине значению уровня существенности; и (или)

***б)*** имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности экономического субъекта с требованиями соответствующих нормативных документов, но расхождения, однако, однозначно не могут быть признаны существенными, аудитор, используя свое профессиональное суждение, обязан взять на себя ответственность и принять решение о том, сделать или нет в данной ситуации вывод о существенных нарушениях в проверяемой бухгалтерской отчетности, либо сделать вывод о необходимости включения соответствующих оговорок в аудиторское заключение. При этом для уточнения ситуации может потребоваться проведение дополнительных аудиторских процедур.

**4.6.** Аудитору следует предложить руководству проверяемой организации внести в установленном порядке исправительные проводки по устранению замеченных им нарушений. В случае, если отмеченные в ходе аудита и предполагаемые искажения бухгалтерской отчетности имеют существенный характер, несогласие руководства проверяемого предприятия с внесением исправлений может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки аудиторского заключения, отличного от, безусловно положительного.

**5. Понятие риска в аудите и его компонентов**

**5.1.** Риск аудитора (аудиторский риск) означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать не выявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

**5.2.** Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

***а)*** внутрихозяйственный риск;

***б)*** риск средств контроля;

***в)*** риск не обнаружения.

**5.3.** Аудитор обязан изучать эти риски в ходе работы, оценивать их и документировать результаты оценки. При оценке рисков аудитор обязан использовать не менее трех следующих градаций:

***а)*** высокий;

***б)*** средний;

***в)*** низкий.

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

**5.4.** Аудитор при проведении аудита должен предпринять необходимые меры для того, чтобы снизить аудиторский риск до разумного минимального уровня.

**6. Внутрихозяйственный риск**

**6.1.** Под внутрихозяйственным риском (чистым риском) понимают субъективно определяемую аудитором вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, однотипной группе хозяйственных операций, отчетности экономического субъекта в целом до того, как такие искажения будут выявлены средствами системы внутреннего контроля или при условии допущения отсутствия таких средств.

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

**6.3.** Аудитор должен дать оценку внутрихозяйственному риску проверяемого экономического субъекта на этапе планирования, используя свое профессиональное суждение. При подготовке общего плана аудита аудитор должен оценить внутрихозяйственные риски в отношении отдельных статей баланса и показателей бухгалтерской отчетности. При подготовке программы аудита аудитор должен оценить внутрихозяйственные риски для счетов бухгалтерского учета и операций, сальдо и (или) обороты по которым превышают заданный уровень существенности.

**6.4.** При оценке внутрихозяйственного риска в отношении баланса и отчетности аудитору необходимо принимать во внимание такие факторы, как:

***а)*** особенности функционирования и текущего экономического положения отрасли, в которой действует экономический субъект;

***б)*** специфические особенности деятельности, осуществляемой данным экономическим субъектом;

***в)*** честность персонала экономического субъекта, осуществляющего руководство и ответственного за ведение учета и подготовку отчетности;

***г)*** опыт и квалификацию работников, ответственных за ведение учета и подготовку отчетности;

***д)*** возможность наличия внешнего давления на руководителей и персонал экономического субъекта с целью достижения любой ценой определенных показателей бухгалтерской отчетности;

***е)*** возможность контроля за деятельностью предприятия со стороны его собственников.

**6.5.** При оценке внутрихозяйственного риска в отношении конкретных счетов учета и однотипных групп хозяйственных операций аудитору необходимо принимать во внимание такие факторы, как:

***а)*** отдельные счета учета, для которых характерно появление в них непреднамеренных искажений;

***б)*** отдельные счета учета, для которых характерно появление в них преднамеренных искажений вследствие высокой вероятности использования их для совершения злоупотреблений;

***в)*** сложность учитываемых хозяйственных операций, которая требует для их правильного оформления высокой квалификации исполнителей;

***д)*** наличие хозяйственных операций, бухгалтерское оформление которых может быть основано полностью или частично на субъективном мнении исполнителей;

***е)*** наличие хозяйственных операций, порядок правильного оформления которых неоднозначно трактуется действующим законодательством;

***ж)*** наличие редких, необычных, хозяйственных нестандартных операций.

**6.6.** При оценке внутрихозяйственного риска аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако при этом он обязан убедиться в том, что оценки величины этого риска, сделанные в предыдущем году, справедливы и для проверяемого года.

**7. Риск средств контроля**

**7.1.** Под риском средств контроля (контрольным риском) понимают субъективно определяемую аудитором вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности, и (или) препятствовать возникновению таких нарушений.

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

**7.3.** Надежность средств контроля и риск средств контроля являются взаимодополняющими категориями:

***а)*** высокой надежности соответствует низкий риск;

***б)*** средней надежности соответствует средний риск;

***в)*** низкой надежности соответствует высокий риск.

**7.4.** Аудитор обязан в ходе аудита изучить и оценить систему внутреннего контроля экономического субъекта, контрольную среду и отдельные средства контроля, что следует делать не менее чем в три следующих этапа:

***а)*** общее знакомство с системой внутреннего контроля;

***б)*** первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;

***в)*** подтверждение достоверности оценки надежности системы внутреннего контроля.

***7.5.*** Для оценки риска средств контроля аудитор должен применять специальные аудиторские процедуры, называемые тестированием средств контроля.

***7.6.*** Тестирование средств контроля имеет своей целью убедить аудитора в том:

***а)*** надежно ли работают предусмотренные на предприятии системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля и способны ли эти системы эффективно препятствовать появлению существенных искажений бухгалтерской отчетности и выявлять их;

***б)*** работают ли средства контроля с одинаковой эффективностью на протяжении всего отчетного периода

***7.7.*** Тестирование средств контроля может включать в себя:

***а)*** проверку документов, отражающих проведение финансово - хозяйственных операций, и получение в связи с этим аудиторских доказательств того, что средства контроля функционировали надлежащим образом;

***б)*** опросы и наблюдение за оформлением операций с целью получить аудиторские доказательства функционирования средств контроля в случаях, когда невозможно получить прямые документальные подтверждения этого;

***в)*** использование результатов других аудиторских процедур для получения данных о работоспособности средств контроля.

**7.8.** При анализе результатов тестирования средств контроля аудитор обязан принимать во внимание, что некоторые средства контроля могут быть эффективны в целом, но не быть эффективными в отдельные периоды времени. Это может быть связано со следующими факторами:

***а)*** кратковременная замена учетного работника, ответственного за осуществление данного средства контроля, в связи с отпуском или болезнью;

***б)*** особенности работы бухгалтерии экономического субъекта, отражающие сезонные периоды работы повышенной интенсивности;

***в)*** появление ошибок, имеющих единичный и случайный характер.

Аудитор обязан принимать эти факторы во внимание, анализировать отрицательные результаты тестирования средств контроля и планировать с учетом этого свои аудиторские процедуры.

**7.9.** 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.

**7.10.** При оценке риска средств контроля аудитор может использовать данные аудита прошлых лет, однако при этом он обязан убедиться в том, что оценки величины этого риска, сделанные в предыдущем году для соответствующих средств контроля, справедливы и для проверяемого года.

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

**8. Риск не обнаружения**

**8.1**. Под риском не обнаружения понимают субъективно определяемую аудитором вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности.

**8.2.** Риск не обнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора, он зависит от порядка проведения конкретной аудиторской проверки, а также от таких факторов, как квалификация аудиторов и степень их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

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

**8.4.** Существует обратная связь между риском не обнаружения и комбинацией внутрихозяйственного риска и риска средств контроля:

***а)*** высокие значения внутрихозяйственного риска и риска средств контроля обязывают аудитора организовать проверку так, чтобы снизить, насколько возможно, величину риска не обнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого значения;

***б)*** низкие значения внутрихозяйственного риска и риска средств контроля позволяют аудитору допустить в ходе проверки более высокий риск не обнаружения и при этом получить приемлемое значение общего аудиторского риска.

Допустимые значения риска не обнаружения для различных соотношений внутрихозяйственного риска и риска средств контроля приведены в Приложении 2.

**8.5.** В случае, если аудитору требуется снизить риск не обнаружения, он обязан:

***а)*** модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути;

***б)*** увеличить затраты времени на проверку;

***в)*** повысить объемы аудиторских выборок.

**8.6.** Если аудитор придет к выводу, что он не в состоянии снизить риск не обнаружения в отношении имеющих существенный характер статей баланса или однотипной группы хозяйственных операций до приемлемого уровня, это может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки аудиторского заключения, отличного от, безусловно положительного.

**9. Взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском**

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

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

***а)*** чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск;

***б)*** чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск.

**9.3.** В случае, если по ходу выполнения аудиторской проверки аудитор принимает решение об использовании более низких значений уровня существенности, он обязан принять меры по снижению аудиторского риска, для чего ему следует уточнить значения риска средств контроля и риска не обнаружения следующим образом:

***а)*** снизить, если это возможно, риск средств контроля, для чего необходимо предусмотреть выполнение в ходе проверки дополнительных процедур тестирования средств контроля;

***б)*** снизить, если это возможно, риск не обнаружения, для чего поступить в соответствии с указаниями п. 8.5.

При этом следует иметь в виду, что значения внутрихозяйственного риска остаются постоянными и могут измениться лишь в случае обнаружения в ходе проверки объективно существующих фактов, не учтенных в ходе подготовки общего плана проверки.

Приложение 1

**РЕКОМЕНДУЕМАЯ СИСТЕМА БАЗОВЫХ ПОКАЗАТЕЛЕЙ И ПОРЯДОК НАХОЖДЕНИЯ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ**

Для нахождения уровня существенности можно использовать следующую таблицу:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта | Доля (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Балансовая прибыль предприятия |  | 5 |  |
| Валовой объем реализации без НДС |  | 2 |  |
| Валюта баланса |  | 2 |  |
| Собственный капитал (итог раздела IV баланса) |  | 10 |  |
| Общие затраты предприятия |  | 2 |  |

Уровень существенности рассчитывается следующим образом. По итогам финансового года в экономическом субъекте, подлежащем проверке, определяются финансовые показатели, перечисленные в первом столбце таблицы. Их значение может быть занесено во второй столбец в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в третьем столбце таблицы, и результат заносится в четвертый столбец.

Допускается, что часть показателей включить в таблицу не удастся. Например, предприятие может не иметь прибыли по итогам года либо может иметь небольшую прибыль, которая, по мнению аудитора, с учетом анализа показателей за предыдущие годы является не характерной для данного предприятия. Предприятие может не иметь реализации, если это бесприбыльное, некоммерческое предприятие либо организация, которая финансируется в основном не за счет выручки от реализации товаров, работ, услуг. В этих случаях в соответствующих клетках таблицы могут быть поставлены прочерки.

Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в четвертом столбце. В том случае, если какие-либо значения сильно отклоняются в большую и (или) меньшую сторону от остальных, он может отбросить такие значения. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

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. Конкретное значение уровня существенности должно быть одобрено по окончании этапа планирования аудита руководителем аудиторской проверки.

\* \* \*

Данный порядок приведен для образца и имеет рекомендательный характер. Аудиторские фирмы должны с учетом обязательных требований настоящего Правила (Стандарта) разработать собственный порядок нахождения уровня существенности. Например, в отличие от предложенного порядка они могут:

а) изменить значения коэффициентов в столбце 3;

б) вводить, убирать, менять финансовые показатели, приведенные в столбце 1;

в) менять порядок усреднения при нахождении показателя;

г) принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать динамику их изменения;

д) предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько - для различных статей баланса;

е) самостоятельно разработать таблицу и ввести схему расчетов уровня существенности.

Приложение 2

**ВЗАИМОСВЯЗЬ МЕЖДУ КОМПОНЕНТАМИ АУДИТОРСКОГО РИСКА**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | Аудиторская организация оценивает риск средств контроля как: | | |
|  | | Высокий | Средний | Низкий |
|  | | При этом уровень риска не обнаружения, который можно допустить, будет: |  |  |
| Аудиторская организация оценивает внутрихозяйственный риск как: | Высокий | Наинизший | Ниже | Средний |
| Средний | Ниже | Средний | Выше |
| Низкий | Средний | Выше | Наивысший |

Приложение 3

**УСЛОВНЫЕ ЧИСЛОВЫЕ ПРИМЕРЫ ПРАКТИЧЕСКОГО ОПРЕДЕЛЕНИЯ ЕДИНОГО ПОКАЗАТЕЛЯ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ**

Пример 1

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта (тыс. руб.) | Доля (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности (тыс. руб.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Балансовая прибыль предприятия | 21 289 | 5 | 1 064 |
| Валовой объем реализации без НДС | 135 968 | 2 | 2 719 |
| Валюта баланса | 128 038 | 2 | 2 561 |
| Собственный капитал (итог раздела IV баланса) | 20 500 | 10 | 2 050 |
| Общие затраты предприятия | 101 341 | 2 | 2 027 |

Порядок расчетов

В столбец 2 записываем показатели, взятые из бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Показатели в столбце 3 должны быть определены внутренней инструкцией аудиторской фирмы и применяться на постоянной основе. Столбец 4 получают умножением данных из столбца 2 на показатель из столбца 3, разделенный на 100%. Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет:

(1064 + 2719 + 2561 + 2050 + 2027) / 5 = 2084 тыс. руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(2084 - 1064) / 2084 x 100% = 49%, т.е. почти вдвое.

Наибольшее значение отличается от среднего на:

(2719 - 2084) / 2084 x 100% = 30%.

Поскольку значение 1064 тыс. руб. отличается от среднего значительно, а значение 2719 тыс. руб. - не так сильно и, кроме того, второе по величине значение 2561 тыс. руб. очень близко по величине к 2719 тыс. руб., принимаем решение отбросить при дальнейших расчетах наименьшее значение, а наибольшее - оставить. Новое среднее арифметическое составит:

(2719 + 2561 + 2050 + 2027) / 4 = 2339 тыс. руб.

Полученную величину допустимо округлить до 2500 тыс. руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:

(2500 - 2339) / 2339 x 100% = 7%, что находится в пределах 20% (см. Приложение 1).

Пример 2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта (тыс. руб.) | Доля (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности (тыс. руб.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Балансовая прибыль предприятия | 63 672 | 5 | 3 184 |
| Валовой объем реализации без НДС | 170 652 | 2 | 3 413 |
| Валюта баланса | 80 240 | 2 | 1 605 |
| Собственный капитал (итог раздела IV баланса) | 43 500 | 10 | 4 350 |
| Общие затраты предприятия | 102 536 | 2 | 2 051 |

Порядок расчетов

В столбец 2 записываем средние значения показателя за 3 года: за отчетный период и два предшествующих ему года. Среднее арифметическое показателей в столбце 4, рассчитанное непосредственным образом, составляет:

(3184 + 3413 + 1605 + 4350 + 2051) / 5 = 2921 тыс. руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(2921 - 1605) / 2921 x 100% = 45%.

Наибольшее значение отличается от среднего на:

(4350 - 2921) / 2921 x 100% = 49%.

Поскольку и в том, и в другом случаях отклонение наибольшего и наименьшего показателей от среднего и от всех остальных является значительным, принимаем решение отбросить значения 1605 тыс. руб. и 4350 тыс. руб. и не использовать их при дальнейшем усреднении. Находим новую среднюю величину:

(3184 + 3413 + 2051) / 3 = 2883 тыс. руб.

В данном примере отбрасывание одновременно наибольшего и наименьшего показателей мало сказалось на среднем значении, однако в общем случае может оказаться иначе.

Полученную величину допустимо округлить до 3000 тыс. руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:

(3000 - 2883) / 2883 x 100% = 4%, что находится в пределах 20%.

Пример 3

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта (тыс. руб.) | Доля (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности (тыс. руб.) |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Балансовая прибыль предприятия | Не используется | 5 | - |
| Валовой объем реализации без НДС | Не используется | 2 | - |
| Валюта баланса | 210 500 | 2 | 4 210 |
| Собственный капитал (итог раздела IV баланса) | Не используется | 10 | - |
| Общие затраты предприятия | 179 302 | 2 | 3 586 |

Порядок расчетов

Данный пример иллюстрирует способ расчетов показателя уровня существенности в неприбыльной организации. Для расчетов используются показатели валюты баланса и общий объем затрат предприятия. Находим среднее значение:

(4210 + 3586) / 2 = 3898 тыс. руб. В качестве показателя уровня существенности выбираем 4000 тыс. руб.

Если для расчетов показателя существенности, возможно, использовать только два числовых показателя и они сильно отличаются (например, в 2 раза и более), можно порекомендовать аудитору, использовать свое профессиональное суждение для определения того, какой из двух базовых показателей имеет более характерное значение, и использовать для расчета показателя уровня существенности только какой-либо один базовый показатель, а не производить усреднение.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:**

Гутцайт Е. M., Островский 0. M., Ремизов И. А, Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1998 год” с.99

FASB, Изложение финансовых концепций № 2 “Количественные характеристики бухгалтерской информации”.

Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ. - М.: KPMQ, Аудиторская фирма “Контакт”, 1993 год. - с. 111

Арене А., Лоббек Дж. Аудит. Пер. с англ. Главный редактор серии проф. Я. В, Соколов, М.: Финансы и статистика, 1995- с. 376

Гутцайт Е. М., Островский О. М., Ремизов Н. А, Отечественные правила (стандарты) аудита и их использование. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1998 год- с. 105

Аудит Монтгомери/Ф. Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. Орейли, пер. с англ. под редакцией Я. В, Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ,1997 год. - с. 146.

Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ. - М.: KPMG, Аудиторская фирма “Контакт”, 1993 год. - с. 111

Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н. А., Старовойтова Е. В. Аудит. Учебное пособие. - М.: ИД ФБК-Пресс,1999 год. - с. 127

Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК: Учебно-практическое пособие. — М.: Дело и сервис, 1998. — 464 с.

Аудит: Учебник/ Под ред. Подольского В.И. — М.: Аудит, 1997. — 432 с.

Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. — 4 изд., перераб. и доп. — М.: ФИЛИНЪ, 1998. — 528 с.

Бухгалтеру и аудитору: Справочное пособие, Т.1,2 — СПб, 1997

Воронов В.В. и др. Общий аудит. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления — М.: Международная школа управления “Интенсив” РАГС, Издательство “ДИС”, 1997 г. — 544 с.

Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту — 2-е изд. М.: ИНФРА, 1998

Сотникова Л. Аудит хозяйственных операций: методы и процедуры// Аудит и налогообложение — 1997 — № 8

1. **В комментариях разработчики стандарта отмечают сложной выполнения данного требования, поскольку применяемый в аудиторской фирме порядок определения существенности обычно является коммерческой тайной.** [↑](#footnote-ref-1)