

М. Н. СМАГИНА, Н. В. МОСКАЛЕНКО

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ



Тамбов
Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ»
2023

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Тамбовский государственный технический университет»

М. Н. СМАГИНА, Н. В. МОСКАЛЕНКО

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Утверждено Ученым советом университета
в качестве учебного пособия для студентов 2 – 4 курсов
направления подготовки 38.05.01 «Экономическая безопасность»
всех форм обучения

Учебное электронное издание



Тамбов
Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ»
2023

УДК 657
ББК 65.052
С50

Рецензенты:

Главный ученый секретарь, доктор экономических наук, профессор
ФГБОУ ВО «ТГУ им. Г. Р. Державина»
В. В. Смагина

Доктор экономических наук, профессор кафедры
«Менеджмент» ФГБОУ ВО «ТГТУ»
Е. В. Быковская

Смагина, М. Н.

С50 Бухгалтерский учет и аудит [Электронный ресурс] : учебное пособие /
М. Н. Смагина, Н. В. Москаленко. – Тамбов : Издательский центр ФГБОУ
ВО «ТГТУ», 2023. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). – Системные требо-
вания : ПК не ниже класса Pentium II ; CD-ROM-диск : 2,1 Мб ;
RAM ; Windows 95/98/XP ; мышь. – Загл. с экрана.
ISBN 978-5-8265-2687-3

Раскрыты сущность, понятие и основы нормативного регулирования бухгал-
терского учета и аудита в Российской Федерации. Содержит примеры
и контрольные вопросы к каждой теме. Соответствует актуальным требованиям
федерального государственного образовательного стандарта высшего обра-
зования.

Предназначено для студентов 2 – 4 курсов направления подготовки 38.05.01
«Экономическая безопасность» всех форм обучения.

УДК 657
ББК 65.052

*Все права на размножение и распространение в любой форме остаются за разработчиком.
Нелегальное копирование и использование данного продукта запрещено.*

ISBN 978-5-8265-2687-3

© Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего образования
«Тамбовский государственный технический университет»
(ФГБОУ ВО «ТГТУ»), 2023

ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет – это непрерывный сбор и систематизация данных о материальном положении организации, подготовка на основе этой информации бухгалтерской отчетности.

В отчетности отражают все финансовые операции организации – например, сколько денег она получила и сколько потратила. По этим показателям оценивают финансовое состояние бизнеса и его эффективность. Информацию бухгалтерского учета для своих нужд используют внутренние и внешние пользователи.

Бухгалтерский учет, способствуя обеспечению важнейших принципов управления – конкретности и объективности, – призван обеспечить пользователей на всех иерархических уровнях содержательной и достоверной информацией.

Во время работы организации не обходится без трудностей и ошибок. Выявить проблемные места, слабые и сильные стороны бизнеса, принять правильные, обоснованные решения и даже предотвратить возможные административные взыскания или судебные процессы помогает регулярный аудит финансово-хозяйственной деятельности.

Потребность в аудиторской проверке возникла с появлением денежных и товаро-обменных отношений.

Аудит обеспечивает основу для анализа финансово-хозяйственной деятельности бизнеса, что позволяет выявить сильные и слабые стороны последнего, принять обоснованные решения. Аудит является важным инструментом управления, который позволяет определять риски бизнеса и оперативно их устранять.

Первая глава пособия посвящена бухгалтерскому учету, где большое внимание уделено теоретическим аспектам с учетом последних изменений в нормативной базе бухгалтерского учета. Рассмотрены принципы и методы бухгалтерского учета, вопросы документального отражения хозяйственных операций, предложены классификации элементов информационной бухгалтерской системы: балансов, счетов, проводок с практическими примерами.

Во второй главе пособия отражено современное состояние теории и практики аудиторской деятельности в Российской Федерации. Рассматриваются теоретические основы аудита, аудиторские стандарты, организация аудита, аудит бухгалтерской отчетности.

Настоящее пособие предназначено для студентов, обучающихся по направлению 38.03.05 «Экономическая безопасность», для изучения теоретического материала и закрепления полученных знаний в ходе семинарских и практических занятиях, раскрывающих теоретические и практические проблемы изучаемых дисциплин.

1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

1.1. СИСТЕМА ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА

«Хозяйственный учет – это учет хозяйственной деятельности предприятия, ставящий целью контроль и управление им». Из определения мы можем увидеть базовые стадии хозяйственного мониторинга: наблюдение, измерение, регистрация, обработка и передача информации.

В рамках наблюдения практически всегда производится составление такой характеристики в отношении объекта, которая предоставляет возможность его описания с качественной точки зрения. А когда составляется измерение, то, соответственно, объект характеризуется уже с количественной точки зрения. Полученная информация подвергается обработке, после чего она начинает применяться в соответствии с ее назначением.

Начало ведения деятельности в сфере бухучета было объективно продиктовано теми потребностями, которые существовали в сфере общественного производства. Ведь даже тогда, когда общественное производство только начало появляться и развиваться, все хозяйственные операции (которые протекали как между участниками коммуны, так и между участниками разных коммун), хоть и имели очень высокую степень примитивности, все же нуждались в том, чтобы учитываться. В очень многих общинах появлялись специально обученные люди, которые специализировались именно на осуществлении деятельности в сфере учета.

Главная деятельность, которая преследуется при ведении учета, заключается в том, чтобы сформировать полноценные, достоверные сведения о том, как именно организация функционирует с финансово-хозяйственной точки зрения. Та информация, которая является формируемой в рамках хозяйственного учета, – это прежде всего основа для разработки управленческих решений, которые имеют высокую степень обоснованности. Современный хозяйственный учет должен демонстрировать соответствие самым разным требованиям, прежде всего заключающимся в том, что его осуществление должно приводить к формированию достоверной информации; в том, что он должен реализовываться в своевременном порядке; в том, что он должен быть полным. Сегодня хозяйственный учет может быть отнесен сразу к трем видам, один из них – это статистический, второй – оперативный, третий, соответственно, выступает в качестве бухгалтерского.

Оперативный (или оперативно-технический) учет служит для текущего каждодневного управления предприятием, подразделениями, производствами, цехами. В нем может

отражается информация отдельных хозяйственных операций. Например, с его помощью получают сведения об объемах выпущенной продукции, ее отгрузке и продаже, о наличии производственных запасов. Все эти данные получают быстро и своевременно по телефону, телетайпу, факсу или с помощью других технических средств, отсюда и название – оперативно-технический.

Отличительные особенности оперативного учета:

- его информация не используется для получения итоговых показателей;
- он может прерываться во времени;
- имеет специальный характер, т.е. с его помощью охватывается не вся хозяйственная деятельность предприятия, а только отдельный участок, необходимый в данный момент.

«Статистический учет – система сбора и обработки данных о массовых социально-экономических явлениях с целью выявления и измерения их закономерностей». Статистика чаще использует выборочный метод наблюдения и регистрации, она применяет информацию бухгалтерского и оперативно-технического учета.

«Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций». Данное определение сформулировано в Федеральном законе Российской Федерации «О Бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.

В определении отражены:

- 1) основные этапы учетного процесса (сбор, регистрация, обобщение);
- 2) основные отличия бухгалтерского учета от статистического и оперативно-технического:
 - предмет бухгалтерского учета ограничивается рамками хозяйствующего субъекта, он уже, чем в статистике, но шире, чем в оперативно-техническом учете;
 - бухгалтерский учет сплошной, непрерывный и документальный, что не обязательно для других видов учета;
 - для обобщения информации применяется денежный измеритель;
 - бухгалтерский учет предполагает взаимосвязанное отражение финансово-хозяйственной деятельности.

Каждый вид хозяйственного учета имеет не только самостоятельное значение, выполняет свои задачи в системе управления, но все виды учета тесно связаны между собой и представляют единую систему, которая позволяет предприятиям эффективнее управлять хозяйственной деятельностью, удовлетворять запросы потребителей продукции, выполнять работы и оказывать услуги.

В хозяйственном учете применяются три вида измерителей:

- 1) натуральные;
- 2) трудовые;
- 3) денежные.

К натуральным измерителям относят: меры длины (см, м, км), меры веса (г, кг, ц, т), меры объема (л, м³, см³).

Натуральные измерители применяются для группировки количества однородных видов материальных ценностей, продукции. На практике помимо простых натуральных измерителей, широко применяются комбинированные (тонно-километры).

Трудовые измерители применяются для учета количества затраченного рабочего времени. Они выражаются в минутах, часах, днях. С помощью трудовых измерителей рассчитывается оплата труда, исчисляется производительность труда.

В учете трудовые измерители чаще применяются в сочетании с натуральными измерителями и называются комбинированными: человеко-час, человеко-день. Трудовые измерители, в отличие от натуральных, позволяют сравнивать между собой некоторые разнородные показатели, величины. Например, при нормировании рабочего времени на разных работах, определении затрат труда на производство того или иного вида продукции.

Денежные измерители являются более универсальными и используются для отражения разных хозяйственных явлений и обобщения их в единой денежной единице. Денежными измерителями являются рубли, тысячи рублей и т.д. Они применяются для определения оценки активов организации, учета движения материальных ценностей, определения финансового результата и подведения итогов работы предприятия.

1.2. ЗАДАЧИ И ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.

ПОНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО И ФИНАНСОВОГО УЧЕТА

«Бухгалтерский учет – это, с одной стороны, экономическая наука, с другой – орудие управления предприятием. В настоящее время бухгалтерский учет стал важным звеном формирования рыночной экономики, языком бизнеса и предпринимательства, одной из основных действенных функций управления».

Вместе с другими функциями управления: планированием, регулированием, организацией, мотивацией, контролем, анализом – должен способствовать более эффективному управлению организацией посредством обеспечения учетной информацией менеджеров всех уровней. Бухгалтерский учет – это посредник, который соединяет финансово-хозяйственную деятельность и лиц, принимающих управленческие решения. Несомненно, что именно

бухгалтерский учет предоставляет информацию по каждому виду основных средств, нематериальных активов, материалов, трудовых и финансовых ресурсов, охватывает информацию по расчетам с бюджетом, поставщиками. Для того, чтобы информация была наиболее полезной для принятия управленческих решений, систему бухгалтерского учета нужно совершенствовать, учитывая при этом более прогрессивные методы, положительный зарубежный опыт, международные стандарты и применять автоматизацию.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

2) обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности, для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Задачи определяют функции бухгалтерского учета в системе управления. Основные функции бухучета:

- контроль над хозяйственными процессами на предприятии, порядком управления капиталами;

- информирование заинтересованных лиц о фактах хозяйственной жизни предприятия и иных сведениях, имеющих отношение к деятельности фирмы;

- проведение аналитической работы, направленной на выявление закономерностей в формировании денежных показателей по тем или иным объектам бухучета;

- предоставление руководству фирмы возможности вести мониторинг хозяйственной деятельности в различных структурных подразделениях и принимать необходимые решения по ее оптимизации;

- предотвращение ошибок менеджмента и собственников фирмы в управлении бизнесом;

- содействие выявлению менеджментом и собственниками компании резервов для развития бизнеса.

Бухгалтерская информационная система представляет собой подсистему комплексной информационной системы управления предприятием и занимает в ней центральное место. Бухгалтерская информационная система делится на внешнюю – это финансовый учет и внутреннюю – управленческий учет.

Финансовый учет – это особая отрасль бухгалтерского учета, включающая процесс регистрации, обобщения и составления отчетов о большом количестве хозяйственных операций, связанных с производством и управлением за определенный период времени. Эти операции аккумулируются при подготовке финансовой отчетности, а именно: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств, где фиксируются операционные результаты организации за определенный период.

Финансовый учет использует ряд установленных принципов бухгалтерского учета. Выбор принципов бухгалтерского учета для использования в ходе финансового учета зависит от нормативных требований и требований к отчетности, с которыми сталкивается бизнес.

Ведение финансового учета для хозяйственного субъекта обязательно.

«Вопрос создания внутренней учетной информационной системы решает администрация предприятия. Данная система направлена прежде всего на получение информации, необходимой для принятия управленческих решений. Она расширяет и детализирует данные финансового учета, охватывая производственные операции. Так, если внешнюю финансовую отчетность составляют по всей хозяйствующей единице, и в ней находят отражение факты хозяйственной жизни, которые уже имели место в реальной действительности в денежной оценке на момент их совершения, то управленческий учет включает в себя информацию о деятельности отдельных подразделений предприятия, себестоимости различных видов выпускаемой продукции, прямых и косвенных издержках по их видам, местам возникновения, носителям затрат и т.д., и необязательно в стоимостной оценке».

Зачастую менеджерами для принятия управленческих решений используется условная (предполагаемая) денежная оценка, так как необходимо проанализировать информацию о количестве предстоящих операций, объемах производства и реализации продукции, прибыли, инвестиций и т.д. Помимо этого, в управленческом учете применяются и такие измерители, как тонны, метры, штуки, человеко-часы, машино-часы и прочие натуральные и трудовые (временные) измерители.

Внутренняя информация представляется в виде сводок и отчетов, в частной смете расходов, калькуляции себестоимости продукции. Она используется при определении продажной цены продукции, планировании ее производства и продажи, капитальных вложений и составляет коммерческую тайну предприятия.

1.3. ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

«Основополагающие бухгалтерские принципы» западных стран в России называют понятием «допущения», которое по существу является синонимом термина «принцип учета», к этому понятию примыкают термины «требования» и «правила».

Понятия «допущения» и «требования» также являются правилами ведения бухгалтерского учета. Они установлены п. 6, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденного Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н. Рассмотрим их более подробно.

Первым является такой принцип, в соответствии с которым каждое предприятие должно обладать обособленностью с имущественной точки зрения. Это означает, что все те обязательства, которые присутствуют у конкретного предприятия, а также все те активы, которыми оно располагает, функционируют в отдельном порядке и от обязательств, и от активов, относящихся к иным предприятием. Каждая компания обладает возможностью фиксировать на собственном балансе исключительно такие имущественные объекты, на которые она предварительно получила право собственности в установленном порядке (или такие объекты, которые данной компанией, опять же, согласно действующему законодательству, контролируются). Если в распоряжении предприятия оказывается какой-либо иной имущественный объект, то он тоже должен быть принят для ведения в его отношении бухучета, но в этом случае станут использоваться уже счета специальной категории, т.е. забалансовые.

Принцип непрерывности функционирования. Данный принцип подразумевает, что каждая организация создается для относительно длительного функционирования. Иными словами, при создании компании у тех, кто стоит у истоков ее появления на свет, не имеется намерения ликвидировать ее через непродолжительный временной промежуток. Благодаря обеспечению соблюдения данного принципа удается приходиться к тому, что все те обязательства, которые формирует организация, могут быть соблюдены, выполнены согласно установленному порядку.

Принцип последовательного претворения в жизнь учетной политики. Этот принцип предусматривает, что изначально разработанная компанией учетная политика применяется на протяжении длительного временного периода (и если в нее и вносятся какие-либо корректировки, то они являются, во-первых, обоснованными, во-вторых, заранее проработанными).

Принцип временного отнесения фактов, происходящих из области хозяйственного функционирования предприятия. Комментируемый принцип предполагает, что каждый тот факт, который, во-первых, возник в процессе хозяйственного функционирования фирмы,

во-вторых, относится именно к конкретной организации, должен быть учтен, причем сделано это должно быть именно по итогам того временного промежутка, когда данный факт действительно случился.

Принцип полноты. Благодаря обеспечению выполнения данного принципа каждый тот факт, который происходит в процессе функционирования предприятия и который связан с его хозяйственной деятельностью, получает шанс на то, чтобы быть отраженным в соответствующих документах.

Принцип осмотрительности. Благодаря обеспечению выполнения данного принципа у предприятия существует готовность к тому, что у него могут создаваться обязательства и расходы в большем размере, чем активы и доходы.

Принцип превалирования содержания относительно формы. Благодаря обеспечению выполнения данного принципа в документацию, которую организация формирует в сфере бухучета, вносятся данные, характеризующие факты, имевшие место в хозяйственной деятельности, прежде всего с точки зрения их экономического наполнения (а не с точки зрения той правовой формы, что у них присутствует).

На основании тех принципов, которые выше нами были охарактеризованы, сегодня могут формироваться определенные стандарты в сфере бухучета. Важно, что все эти стандарты являются объединенными между собой, поскольку они демонстрирует соответствие одной и той же концепции. Если какое-либо предприятие по каким-либо причинам показывает несоблюдение хотя бы одного из тех принципов, на рассмотрении которых мы уже остановились, то в перспективе это может оказываться причиной формирования самых неблагоприятных последствий. Например, это может проявляться в том, что управленческие решения, принимаемые на уровне высшего менеджмента компании, будут являться недостаточно качественными, недостаточно эффективными.

1.4. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Объекты бухгалтерского наблюдения и их классификация. Бухучет, реализуемый в современной организации, имеет такой предмет, как хозяйственное функционирование. При этом объектом той деятельности, которая претворяется в жизнь в области бухучета, может быть имущество, могут быть разнообразные хозяйственные операции, кроме того, это могут быть также и источники, применяемые фирмой для того, чтобы обеспечивалось появление у нее имущество.

Все те имущественные объекты, в отношении которых организация потенциально способна распространять свои права собственности, могут быть отнесены к разным класси-

фикационным группам. Какая именно классификационная группа является актуальной в каждом конкретном случае, зависит от состава имущества; от той функциональной роли, которая им исполняется; от характера применения организацией имущества; от специфики его размещения.

Если рассматривать организационное имущество с точки зрения его состава, то здесь выделяются две главных классификационных группы. В состав одной из них включаются такие активы, которые предприятие выводит из оборота, т.е. внеоборотные, в состав другой – такие активы, которые предприятие вводит в оборот, т.е. оборотные.

Активы, которые предприятие выводит из оборота, т.е. внеоборотные – это, в частности, такие основные средства, которые на протяжении относительно длительного временного промежутка компанией не используются по какой-либо причине. Кроме того, и инвестиции в такого рода основные средства также относятся именно к внеоборотным активам.

Что же касается основных средств, то это такие имущественные объекты, которые компания применяет как средства труда (например, тогда, когда она выстраивает деятельность, связанную с обеспечением выпуска продуктов труда). При этом для того, чтобы какой-либо объект был причислен именно к основным средствам, он должен удовлетворять одному основному свойству. Заключается оно в том, что объект должен демонстрировать пригодность своего применения в производственном процессе на протяжении года или более.

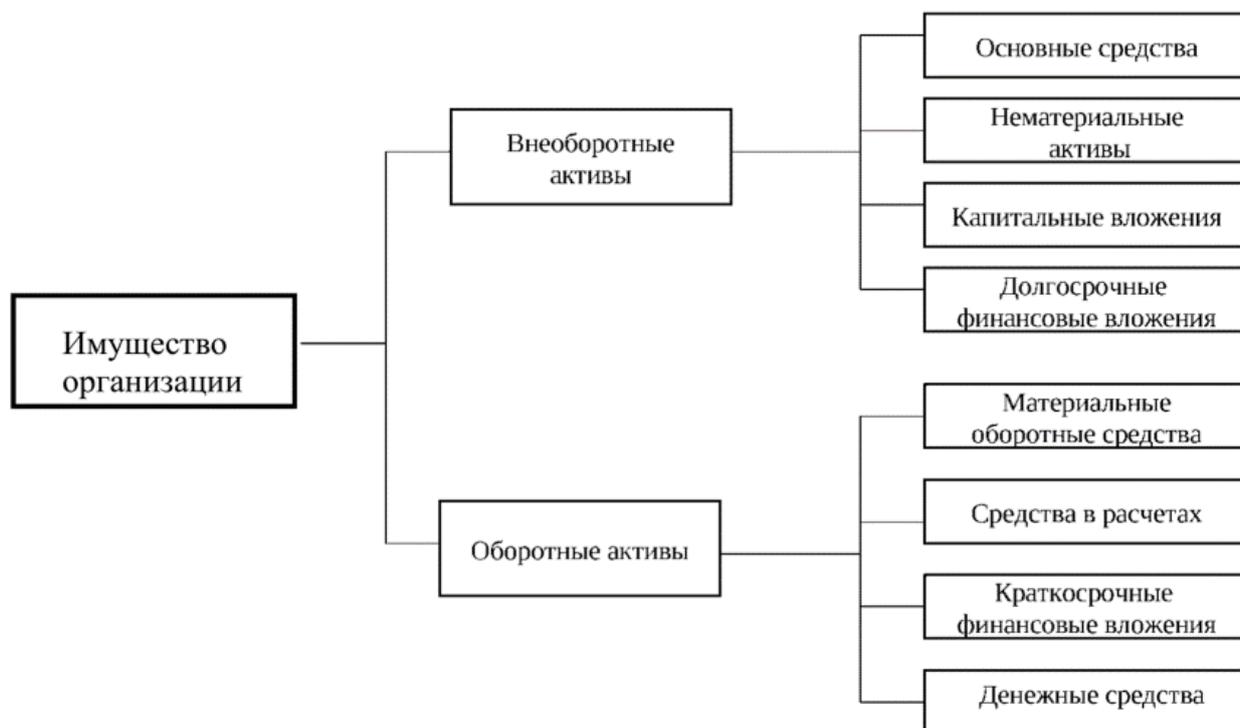


Рис. 1. Классификация организационных активов с точки зрения их особенностей по составу

Объект можно отнести к основным средствам, если он удовлетворяет следующим требованиям:

- 1) обладает материально-вещественной формой;
- 2) предназначен для использования организацией в ее обычной деятельности, как коммерческой, так и некоммерческой.

Организация предполагает использовать объект в будущем в течение длительного времени:

- получать с его помощью доход, если речь идет о коммерческой организации;
- достигать целей, определенных уставом некоммерческой организации.

Есть большое количество примеров таких объектов, которые могут быть причислены именно к основным средствам. Например, это сооружения, это здания, это оборудование силового характера, оборудования регулирующего назначения, оборудование измерительного назначения, транспорт, инструмент, участки земли (теми, которыми компания распоряжается в связи с наличием у нее прав собственности в отношении них), а также прочие. Они все являются объединенными между собой с той точки зрения, что они могут на постоянной основе принимать участие в производственном процессе. И та стоимость, которая у них присутствует, постепенно оказывается переносимой на конечные продукты, производимые с их помощью.

У организации могут иметься, в том числе, и нематериальные активы. Они тоже предназначены для того, чтобы применять их в долгосрочном порядке. Но при этом у них не имеется никакой физической основы. Какие именно объекты могут быть отнесены к категории нематериальных, достаточно подробно рассмотрено в таком нормативном документе, как ПБУ 14/00. В частности, в третьем его пункте сказано о том, что нематериальные активы, потенциально способные оказываться в распоряжении того или иного предприятия, – это исключительные права на базы данных; на программы, предназначенные для того, чтобы эксплуатировать их с применением электронно-вычислительных машин; деловая репутация, которая сформирована предприятием. Любой нематериальный актив, чтобы быть признанным таковым, должен иметь следующее свойство: это возможность применения для обеспечения удовлетворения нужд организации на протяжении одного года или более.

Компания может инвестировать в те активы, которые признаются внеоборотными. Такие затраты тоже должны быть приняты к бухгалтеру, который ведется на предприятии. И принимаются данные затраты к учету в качестве тех расходов, которые предприятие понесло, чтобы сформировать у себя основные средства.

Для проведения расчетов с контрагентами предприятие может пользоваться средствами, что поступают в ее распоряжение в связи с использованием разнообразных источников.

Один из таких источников – это компенсация задолженности, которая ранее была сформирована перед предприятием со стороны кого-либо иного, т.е. дебиторская задолженность.

Те денежные средства, которыми компания может распоряжаться, являются формируемыми из нескольких источников одновременно. Во-первых, это те денежные средства, которые имеются в кассе компании. Во-вторых, это средства, которые на текущий момент времени размещены на счетах, открытых на имя предприятия. При этом не имеет значения, в какой именно валюте в данный момент времени номинированы денежные средства, которыми компания распоряжается.

Современная коммерческая организация, чтобы вести свою деятельность эффективным образом, может заниматься финансовыми вложениями, причем они могут быть сделаны в самые разнообразные объекты. К примеру, это могут быть такие ценные бумаги, которые эмитированы государством (или же иными предприятиями). Если финансовое вложение сделано на период, который по своей длительности оказывается превышающим один год, то оно начинает рассматриваться как относящееся к группе долгосрочных. Если финансовое вложение сделано на период, который по своей длительности оказывается не превышающим один год, то оно начинает рассматриваться как относящееся к группе краткосрочных. При этом для учета финансовых вложений, осуществленных предприятием, не имеет значения, являются ли они краткосрочными или долгосрочными.

Корпоративное имущество может быть классифицировано в том числе и с точки зрения своего размещения. Например, имущество может быть расположено на производственных объектах предприятия, может использоваться компанией для обеспечения обращения, а также для обеспечения функционирования непроизводственной области.

Еще одно классификационное основание, потенциально применяемое в отношении корпоративного имущества, – это характер использования. Так, те имущественные объекты, которыми предприятие в данный момент времени пользуется, могут быть рассмотрены как действующие. А те имущественные объекты, которыми предприятие в данный момент времени не пользуется, могут быть рассмотрены как недействующие.

Источники, к которым предприятие обращается, чтобы сформировать собственное имущество, – это не что иное, как пассивы. Такие источники могут быть рассмотрены в качестве собственных для компании, а также в качестве заемных для нее (рис. 2).

Тот капитал, который для предприятия выступает в качестве собственного, может быть разделен на три главные категории. Во-первых, это уставный капитал. Во-вторых, это такой капитал, который имеет характер добавочного. В-третьих, это такой капитал, который находится в резервах предприятия. В случае присутствия у предприятия той прибыли, которая оказалась нераспределенной, она тоже формирует собственный капитал организации.

Еще одной частью такого капитала выступает целевое финансирование, получаемое компанией, соответственно для того, чтобы она могла справиться с какой-либо из поставленных перед нею целей.

Уставный капитал формируется тогда, когда лица, обладающие статусом учредителей в организации, осуществляют вклады в ее функционирование. Такие вклады могут представлять собой не только денежные средства: взнос в уставный капитал может быть сделан, например, и за счет использования соответствующего имущества, производственного запаса, какого-либо актива, относящегося к категории нематериальных.

Добавочный капитал может быть образован у коммерческого предприятия благодаря тому, что стоимость, имеющаяся у имущества в распоряжении предприятия, с течением времени меняется.

Резервный капитал может быть образован у коммерческого предприятия благодаря тому, что компания, получая прибыль в результате ведения коммерческой деятельности, определенную ее часть резервирует, а не расходует (к примеру, для того, чтобы впоследствии пользоваться созданным запасом для исполнения обязательств финансового характера).

Целевой капитал может быть образован у коммерческого предприятия благодаря тому, что оно получает денежные средства, например, из бюджета. Целевой капитал характеризуется тем, что он может быть израсходован исключительно в определенном направлении, при этом по результатам его расходования компанией, получившей его, должна быть сформирована соответствующая отчетность.

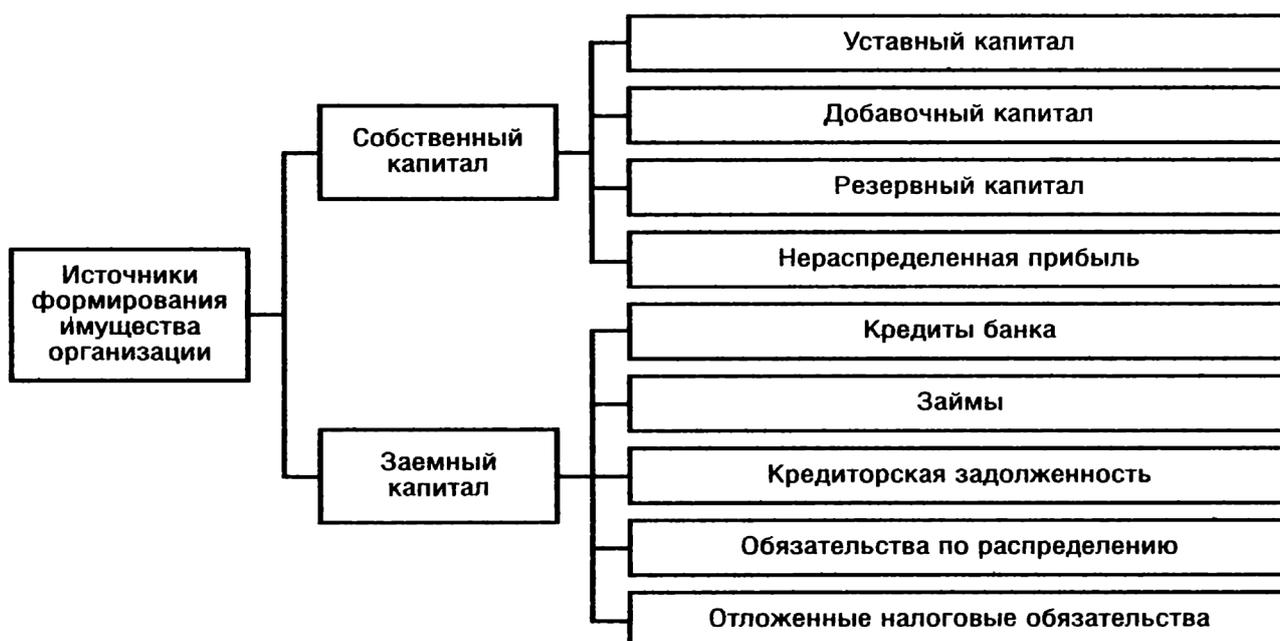


Рис. 2. Группы источников, к использованию которых предприятие может обращаться при необходимости сформировать запас имущества

Нераспределенная прибыль создается у предприятия в связи с тем, что сформировавшаяся по итогам определенного отчетного периода бухгалтерская прибыль оказывается больше, чем та прибыль, что была использована. Если у компании в принципе не имеется нераспределенной прибыли, то это дает основания для того, чтобы заявить: функционирование организации недостаточно эффективно с коммерческой точки зрения.

Обязательства предприятия могут быть распределены по многочисленным классификационным категориям. Например, это могут быть такие займы, которые компания получает на относительно короткие временные промежутки, т.е. до года. Чаще всего такие займы получает предприятие для того, чтобы закупить ТМЦ, т.е. товарно-материальные ценности, а также для того, чтобы добиваться удовлетворения нужд, носящих сиюминутный характер. Когда же у фирмы образуется потребность в том, чтобы приобрести новые технические объекты, внедрить новации в сфере организации производства, то она берет уже долговременный заем, т.е. такой, что погашается не на протяжении одного года, а в течение более длительного временного промежутка.

Вследствие того, что коммерческое предприятие прибегает к кредитам, у него может формироваться задолженность перед контрагентами. Это такая задолженность, которую стоит рассматривать в качестве кредиторской.

У современного коммерческого предприятия всегда присутствует большое количество обязательств. Связаны они могут быть, например, с тем, что в штате у компании имеются сотрудники, которым на регулярной основе нужно выплачивать заработную плату, как того требуют положения, закрепляемые трудовым законодательством.

Хозяйственные операции представляют собой такие факты, которые имеют место в функционировании предприятия и которые в обязательном порядке должны быть учтены. Характерный пример хозяйственной операции – это покупка компанией такого объекта, который имеет статус основного средства.

1.5. ПРАВИЛА И ПРИЕМЫ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ ОРГАНИЗАЦИЕЙ В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Метод, который применяется в той или иной научной дисциплине, – это не что иное, как средство, что может быть использовано в том числе и для составления характеристики в отношении его предмета. Таким образом, метод, применяемый для ведения бухучета на предприятии – это определенная система, включающая в свой состав приемы и методы, дающие компании на постоянной основе обобщать итоги своего хозяйственного функционирования.

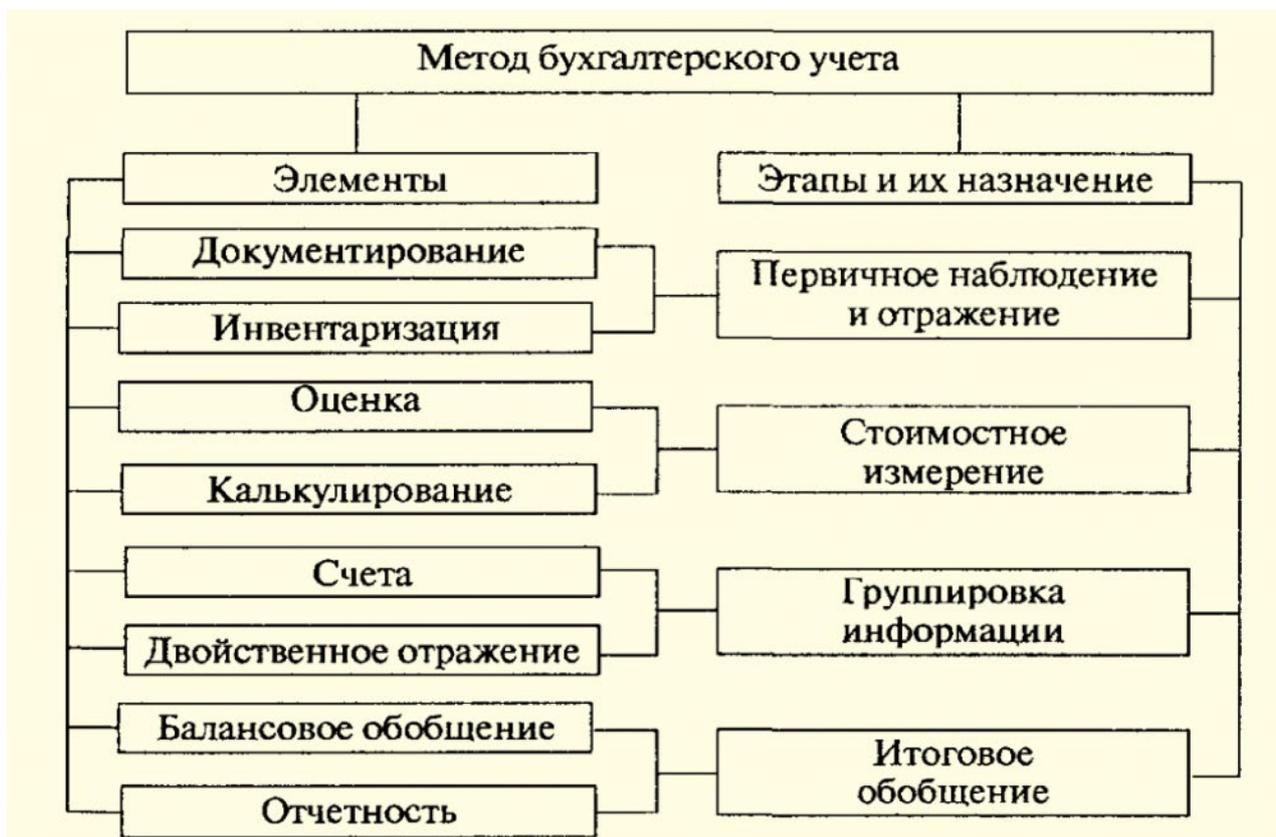


Рис. 3. Приемы, используемые сегодня в сфере бухучета

Среди самых распространенных сегодня приемов в области бухучета рассматриваются такие, как: инвентаризация, документирование, калькулирование, оценка, составление балансов, составление отчетности (рис. 3).

Самыми элементарными приемами, которые сегодня используются компаниями, осуществляющими деятельность в такой сфере, как бухучет – это инвентаризация, а также документирование. Но они не могут быть осуществлены без первичного наблюдения.

Документирование предполагает, что все те хозяйственные факты, что имеют место в функционировании предприятия, регистрируются посредством отражения сведений, их характеризующих, в специальной документации. Благодаря ведению деятельности в сфере документирования в распоряжении у предприятия оказывается совокупность документов, которые могут быть отличными по своему статусу. То есть это могут быть как документы, носящие общий характер, так и документы, обладающие специальным характером. Все они представляют собой бухгалтерскую документацию. Внесение в нее тех сведений, которые в ней должны присутствовать, следует реализовывать таким образом, чтобы при этом не нарушались никакие нормы, установленные юридическими правилами. Ведь без этого не получится обеспечивать наличие у бухгалтерской документации такого важнейшего свойства, как доказательность.

Инвентаризация представляет собой относительно простой и вместе с тем крайне эффективный метод, применяемый для того, чтобы вести контроль за тем, действительно ли сведения, фиксируемые в документации по бухучету, демонстрируют соответствие реальному положению вещей. Суть инвентаризации характеризуется следующим образом: при ее проведении на периодической основе осуществляется пересчет тех или иных имущественных объектов, которые находятся в распоряжении, например, конкретного структурного подразделения, выделенного в составе предприятия. Инвентаризация может быть осуществлена в отношении самых разнообразных объектов, в числе которых рассматриваются такие, как основные средства, МПЗ, финансовые средства, незавершенная продукция. Чаще всего по итогам инвентаризации оказываются выявленными определенные отклонения, которые, во-первых, должны быть проанализированы с точки зрения причин, приведших к их появлению, во-вторых, должны быть устранены настолько быстро и настолько полно, насколько это принципиально возможно.

Калькулирование вместе с оценкой – это такие приемы, которые дают возможность осуществления стоимостного измерения. И с этой точки зрения они дают возможность добиться выполнения основной цели, которая стоит перед бухучетом на предприятии (а заключается она в том, чтобы реально охарактеризовать имущественное состояние, возникшее у того или иного субъекта, занимающегося деятельностью хозяйственного характера).

Когда производится оценка, это означает, что имущество, присутствующее у предприятия в распоряжении, получает свое финансовое выражение. Чаще всего оценка основывается на том, какие именно затраты предприятие понесло, приобретая тот или иной объект, находящийся в его владении, в стоимость. Калькулирование же предполагает определение той себестоимости, которой характеризуется уже товар (или же услуга), что выпускается на рынок предприятием для обеспечения последующего сбыта в их отношении.

Счета, используемые в области бухучета – это такие инструменты, благодаря использованию которых можно систематизировать всю имеющуюся в распоряжении компании информацию по стоимости ее имущественных объектов, по изменению их стоимости. Если говорить иначе, то каждый счет, который относится к бухучету предприятия – это не что иное, как интегратор сведений, с той или иной стороны характеризующих объекты, подлежащие бухучету в их отношении.

Двойная запись представляет собой специфический метод, который может быть применен для того, чтобы фиксировать сведения, имеющиеся по итогам осуществления компанией тех или иных операций хозяйственного характера. Благодаря внесению двойных записей все те хозяйственные операции, которые имеют место в функционировании предприятия, одновременно отражаются в дебете одного счета, а также в кредите другого счета.

Бухгалтерский баланс – это такая таблица, процесс формирования которой подчиняется определенным правилам. Благодаря данной таблице принимаются во внимание сальдо имущества предприятия (оцененное на конкретный момент времени), а также сальдо тех источников, которыми компания пользуется, чтобы обеспечивалось у нее формирование соответствующего имущества. Что же касается именно бухгалтерской отчетности, то представляет собой она не что иное, как совокупность всех характеристик, дающих информацию об имущественном положении дел в фирме, об ее актуальном финансовом положении. Именно на основании тех данных, которые являются зафиксированными в данной отчетности, производится анализ в отношении того, насколько успешным образом компания работает в сфере собственной хозяйственной деятельности.

Перейдем к рассмотрению вопроса о том, в соответствии с какими конкретными правилами российское предприятие должно вести свою деятельность в таком специфическом направлении, как бухучет. Прежде всего отметим, что эти правила являются изложенными в действующих ПБУ. В них сказано, в частности, о следующем:

- предприятие является обязанным осуществлять бухучет в отношении таких объектов, как хозяйственные операции, имущество, а также обязательства, применяя такой метод, как двойная запись;

- предприятие является обязанным осуществлять бухучет в отношении таких объектов, как хозяйственные операции, имущество, а также обязательства, применяя совокупность счетов, имеющих характер взаимно связанных;

- предприятие является обязанным осуществлять бухучет в отношении таких объектов, как хозяйственные операции, имущество, а также обязательства, применяя счета, относящиеся к Рабочему плану счетов компании;

- предприятие является обязанным осуществлять бухучет в отношении таких объектов, как хозяйственные операции, имущество, а также обязательства, применяя рубли, а не какую-либо иную валюту;

- предприятие является обязанным осуществлять бухучет в отношении таких объектов, как хозяйственные операции, имущество, а также обязательства, применяя положения, отраженные в заблаговременным образом сформированной учетной политике;

- предприятие является обязанным осуществлять бухучет, фиксируя в документации, относящейся к нему, все те затраты текущего характера, что были связаны с обеспечением выпуска товаров, с обеспечением предоставления услуг;

- предприятие является обязанным осуществлять бухучет таким образом, чтобы затраты, возникающие в функционировании предприятия вследствие финансовых инвестиций, и затраты, обусловленные именно вложениями в капитальные объекты, учитывались отдельным образом;

– предприятие является обязанным осуществлять бухучет таким образом, чтобы через определенные промежутки времени реализовывались процедуры по инвентаризации.

Контрольные вопросы

1. Что можно рассматривать в качестве хозяйственного учета?
2. Применением каких конкретных измерителей характеризуется учетная деятельность?
3. Какие недостатки могут присутствовать у измерителей, относящихся к разным классификационным группам?
4. На какие виды может быть разделен хозяйственный учет?
5. Что такое оперативный учет, какие основные особенности у него присутствуют?
6. Что такое статистический учет, какие основные особенности у него присутствуют?
7. Опишите, на какие конкретные виды может быть разделен хозяйственный учет?
8. Как именно связаны между собой разные виды, имеющиеся в области хозяйственного учета?
9. Каким главным требованиям обязана демонстрировать соответствие организация, ведущая деятельность в сфере хозяйственного учета?
10. какие именно задачи ставятся перед организацией, которая ведет деятельность в такой области, как бухучет?

2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

Чтобы осуществлялось руководство функционированием предприятия на должном уровне, те должностные лица, что задействованы в данном процессе, должны иметь сведения, характеризующие активы предприятия (а также сведения, описывающие, за счет каких конкретных источников предприятие обеспечивает появление у него активов). Информационным источником, способным предоставить управленцам на предприятии все интересующие их сведения, выступает бухгалтерский баланс. Термин «баланс» имеет происхождение из двух слов, которые были взяты ранее из латинского языка. Одно из них – это «bis», которое может быть переведено как «дважды», вторым словом является «lanx», перевод которого – это «чаша весов». То есть самым близким переводом именно для слова баланс будет являться такой, как «равновесие».

Из этого мы можем сделать вывод, согласно которому бухгалтерский баланс – это способ, применяемый организацией, чтобы обобщать имущество, находящееся в ее распоряжении, соответствующим образом его группировать.

С графической точки зрения бухгалтерский баланс представляет собой достаточно обширную таблицу. Она характеризуется наличием двух частей, и первая из них, которая располагается слева – это актив (в ней собраны сведения, которые характеризуют, какие средства находятся в распоряжении предприятия). Вторая часть такой таблицы, которая отражает в себе корпоративный бухгалтерский баланс, – это пассив (она характеризует, соответственно, за счет каких конкретных источников предприятие сформировало собственные активы). Разные части, относящиеся к корпоративному бухгалтерскому балансу, характеризуются вхождением в их состав определенных статей.

Каждый бухгалтерский баланс должен характеризоваться следующим. Итоги по пассивам и итоги по активам должны иметь одно и то же численное значение.

Актив корпоративного бухгалтерского баланса обеспечивается совокупностью тех экономических ресурсов, которые на момент его составления находятся в распоряжении организации. Пассив корпоративного бухгалтерского баланса, соответственно, демонстрирует все те источники, который применяет организация, чтобы в перспективе у нее сформировались активы в определенном количестве.

Каждый тот актив, который имеется у предприятия в распоряжении, может быть кем-либо затребован. Например, это может быть сделано со стороны кредитора. Также это может быть сделано и со стороны такого лица, у которого присутствуют полномочия собственника на предприятии. При этом должно быть соблюдено такое условие, которое задано представленным далее балансовым уравнением:

$$\underline{\text{СРЕДСТВА}} = \underline{\text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ}} + \underline{\text{ОБЯЗАТЕЛЬСТВА}}$$

или

$$\underline{\text{СРЕДСТВА-ОБЯЗАТЕЛЬСТВА}} = \underline{\text{СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ}}$$

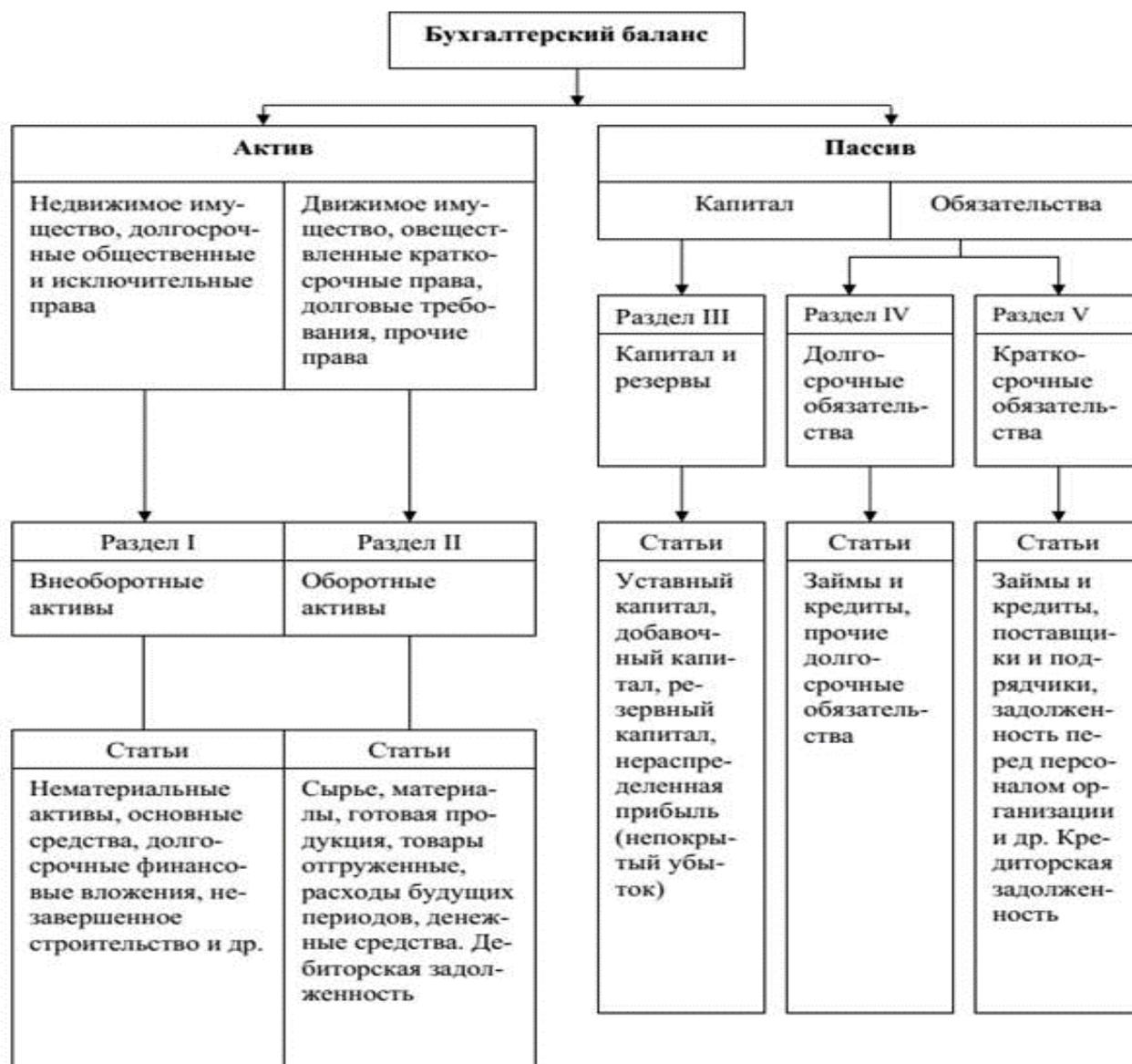


Рис. 4. Структурные особенности корпоративного бухгалтерского баланса

Статьи, относящиеся к корпоративному бухгалтерскому балансу, имеют группировку. Она подразумевает их разделение на пять отдельных частей.

I. Активы, в отношении которых предприятием принято решение об их выведении из оборота.

II. Активы, в отношении которых предприятием принято решение об их вводе в оборот.

Что касается такой части корпоративного бухгалтерского баланса, как пассив, то она уже, в свою очередь, является представленной тремя разделами:

III. Капитал предприятия (вместе с образованными им резервами).

VI. Обязательства, которые подлежат погашению в течение длительных временных промежутков.

V. Обязательства, которые подлежат погашению в течение кратких временных промежутков.

Балансы, которые формируются современными предприятиями, могут быть классифицированы совершенно по разным основаниям. Самыми распространенными основаниями выступают такие, как время формирования баланса; источники, которые были применены для того, чтобы составить баланс; характер использования данных, отраженных в бухгалтерском балансе, в дальнейшем (рис. 5).

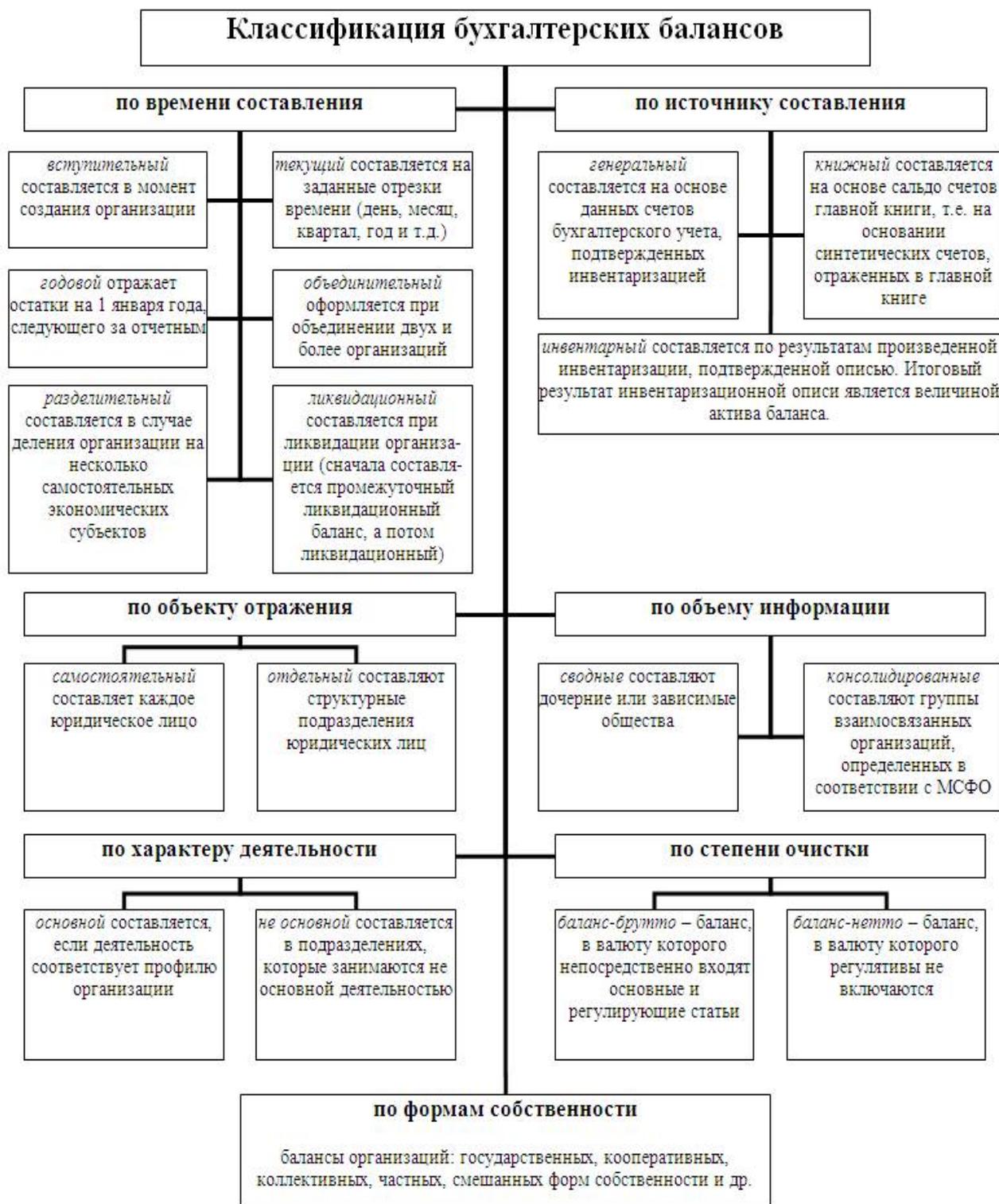


Рис. 5. Классификационная система, применяемая в отношении корпоративных бухгалтерских балансов

С точки зрения времени формирования балансы могут быть рассмотрены в качестве вступительных, а также в качестве текущих, в качестве интегрирующих, в качестве разделяющих, в качестве ликвидационных. Произведем рассмотрение характеристик, имеющих у всех из перечисленных выше видов балансов, более подробным образом.

Вступительный баланс, как ясно из его названия, подготавливается тогда, когда предприятие только начинает функционировать (из-за этого некоторые исследователи именуют его также и «организационным»). Его отличительная особенность заключается в том, что количество статей, находящихся в его составе, отличается в меньшую сторону от числа всех статей, имеющих в последующих формируемых компанией балансах.

Текущие балансы отличаются такой особенностью, как их формирование на периодической основе, т.е. после завершения того или иного временного промежутка.

Ликвидационные балансы могут быть сформированы в той ситуации, когда в отношении предприятия принимается решение о том, что оно может быть ликвидировано.

Разделительные балансы могут быть сформированы в той ситуации, когда в отношении предприятия принимается решение о том, что оно впоследствии будет присоединено к какой-либо иной фирме. Именно в связи с этим, балансы, относящиеся к данной классификационной категории, часто рассматриваются в качестве передаточных.

Объединительные балансы, соответственно, формируются при наступлении такой ситуации, когда принимается решение об интеграции нескольких предприятий, ранее функционировавших как отдельные друг от друга, в одно.

Корпоративные бухгалтерские балансы могут отличаться друг от друга с точки зрения источников, послуживших основой для их формирования. Так, бухгалтерский баланс может быть генеральным, книжным, а также инвентарным.

Инвентарный баланс создается исключительно на базе тех сведений, которые берутся из описей хозяйственных средств, присутствующих в распоряжении предприятия. Соответственно, инвентарный баланс может быть как полным, так и упрощенным.

Книжный баланс создается исключительно на базе тех сведений, которые берутся из учетных записей.

А генеральный баланс имеет своей информационной основой как учетные данные, так и информацию, зафиксированную по итогам инвентаризационных мероприятий. Благодаря составлению генерального баланса те данные, которые являются зафиксированными в его статьях, имеют максимальную степень соотнесения с реальностью.

С точки зрения объема тех сведений, которые в них хранятся, балансы могут быть интегрированными, а также индивидуальными. Индивидуальный баланс характеризует итоги функционирования одного предприятия, которое обладает таким свойством, как юридическая самостоятельность. Сводный баланс характеризует итоги функционирования такой структуры, которая интегрирует в своем составе два и более предприятия, имеющие высокую степень связности между собой.

Корпоративные бухгалтерские балансы могут быть разными, в том числе и с точки зрения форм собственности тех организаций, которые занимаются их составлением. Здесь выделяются, в частности, такие бухгалтерские балансы, формированием которых занимаются государственные организации; организации, по форме своей собственности относящиеся к группе муниципальных; частные структуры; совместные предприятия.

Если же рассматривать современные корпоративные бухгалтерские балансы с точки зрения форм, используемых для очистки отражаемых в них данных, то они могут быть разделены на нетто-балансы, а также брутто-балансы. Последние имеют большую степень «грубости», поскольку в их состав интегрированы исключительно такие статьи, что имеют регулирующий функционал. Соответственно, «нетто-баланс» – это такой баланс, из которого предварительным образом удалены статьи, имеющие регулирующий функционал (характерным ее примером выступает статья, имеющая наименование «Амортизация ОС»).

2.1. ИЗМЕНЕНИЯ В БАЛАНСЕ ПОД ВЛИЯНИЕМ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Каждое современное предприятие в собственной деятельности занимается самыми разными операциями, которые относятся к категории хозяйственных. Хозяйственная операция в бухгалтерском учете – это фиксирование фактов хозяйственной жизни предприятия. Отражение хозяйственных операций оказывает постоянное влияние на баланс активов и пассивов предприятия. Но ни одна хозяйственная операция не может нарушить его. Все фиксации деятельности происходят на основании первичных документов, заполненных в установленном порядке. Они и подтверждают факт совершенных операций.

Бухгалтерский баланс представляет собой такой документ, который характеризует то состояние, что является актуальным для средств предприятия. Соответственно, проведение предприятием той или иной хозяйственной операции в перспективе приводит к тому, что состояние корпоративного бухгалтерского баланса оказывается измененным.

В зависимости от того, как именно может быть осуществлено воздействие хозяйственной операции в отношении корпоративного бухгалтерского баланса, они могут быть разделены на четыре главные категории. Те хозяйственные операции, которые могут быть описаны как относящиеся к первой из групп, предполагают изменения прежде всего в тех статьях, что имеют отношение к активу корпоративного бухгалтерского баланса. Те хозяйственные операции, которые могут быть описаны как относящиеся ко второй из групп, предполагают изменения прежде всего в тех статьях, что имеют отношение к пассиву корпоративного бухгалтерского баланса. Те хозяйственные операции, которые могут быть описаны как относящиеся к третьей из групп, предполагают изменения как в тех статьях, что имеют отношение к активу корпоративного бухгалтерского баланса, так и в статьях, составляющих

его пассив (причем изменение производится в сторону его увеличения). Те хозяйственные операции, которые могут быть описаны как относящиеся к четвертой из групп, предполагают изменения как в тех статьях, что имеют отношение к активу корпоративного бухгалтерского баланса, так и в статьях, составляющих его пассив (причем изменение производится в сторону его уменьшения).

Если какая-либо хозяйственная операция характеризуется как обладающая отношением к первому и второму типу, то при ее проведении общая валюта баланса не подвергается каким бы то ни было изменениям. Такие хозяйственные операции могут быть описаны следующим общим выражением:

$$A = П + X - X.$$

Хозяйственные операции, которые имеют отношение ко второму типу, могут возникать у предприятия, например, в том случае, если его руководством принимается и реализуется решение о получении кредитного финансирования в соответствующем учреждении.

Если какая-либо хозяйственная операция характеризуется как обладающая отношением к третьему типу, то при ее проведении общая валюта баланса подвергается изменениям. Такие хозяйственные операции могут быть описаны следующим общим выражением:

$$A + X = П + X.$$

Если какая-либо хозяйственная операция характеризуется как обладающая отношением к четвертому типу, то при ее проведении общая валюта баланса подвергается изменениям. Такие хозяйственные операции могут быть описаны следующим общим выражением:

$$A - X = П - X.$$

Алгоритм определения типа хозяйственной операции:

- 1) выявить 2 статьи баланса, которые участвуют в хозяйственной операции;
- 2) определить принадлежность статей (актив или пассив баланса);
- 3) понять, какие изменения происходят со статьями (увеличение или уменьшение);
- 4) определить тип операции.

Данные, которые являются зафиксированными в таком документе, как корпоративный бухгалтерский баланс, выступают в качестве крайне важных для выстраивания качественного менеджмента на предприятии. Ведь должным образом анализируя ту информацию, которая является зафиксированной в бухгалтерском балансе, можно точно понять, какова нынешняя структура средств, сформированных у предприятия. Те данные, которые являются отраженными в балансе, могут быть применены не только представителями ее высшего менеджмента, но также и иными заинтересованными лицами, стремящимися понять реальное финансовое положение дел на предприятии.

Степень удобства в таком документе, как корпоративный бухгалтерский баланс, является достаточно высокой. За счет этого его практическое применение может быть осуществлено в том числе и такими лицами, у которых не имеется специальной подготовки для этого.

Контрольные вопросы

1. Назовите и обоснуйте основное уравнение бухгалтерского учета.
2. Что означает термин «актив»?
3. Что означает термин «пассив»?
4. Что называется статьей баланса?
5. Что представляет собой раздел баланса?
6. Дайте характеристику четырем типам изменений в балансе.
7. Дайте определение бухгалтерского баланса.
8. Почему бухгалтерский баланс является основным информационным материалом для внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчетности организации?

Практические задания

На основе данных для выполнения задачи сгруппировать статьи по разделам баланса и составить бухгалтерский баланс мебельной фабрики «Люкс».

Состав хозяйственных средств мебельной фабрики «Люкс» на 1 января 20__ г.

№ пп	Наименование хозяйственных средств и их источников	Сумма
1	Основные материалы на складе	68 000
2	Уставный капитал	610 000
3	Задолженность по оплате труда рабочим и служащим	15 000
4	Здания производственные	205 000
5	Тиски слесарные	5000
6	Наличные деньги в кассе	3000
7	Задолженность перед бюджетом	25 000
8	Рубанки	4600
9	Незавершенное производство	12 000
10	Задолженность Полозова В.Н. по подотчетным суммам	400
11	Хозяйственный инвентарь	10 700
12	Задолженность по краткосрочному кредиту банку	20 000
13	Денежные средства на расчетном счете	104 000
14	Стамески	6000
15	Добавочный капитал	62 000
16	Машины и производственное оборудование	150 300
17	Задолженность органам социального страхования	20 000

Продолжение табл.

№ пп	Наименование хозяйственных средств и их источников	Сумма
18	Масло машинное	4200
19	Нераспределенная прибыль отчетного года	96 000
20	Лак	1800
21	Здание склада	65 000
22	Вычислительная техника	43 000
23	Задолженность банку по кредиту сроком на четыре года	33 000
24	Легковой автомобиль	79 000
25	Готовая продукция на складе	18 000
26	Расходы по подписке на газеты и журналы	1000
27	Резерв на оплату отпусков работников	21 000
28	Грузовые автомобили	160 000
29	Телефакс	5500
30	Краски	3500
31	Задолженность мебельной фабрики прочим кредиторам	39 000
32	Резервный капитал	40 000
33	Топливо	8000
34	Расходы на освоение новых видов продукции	21 600
35	Гвозди	1400

Определите тип изменения в бухгалтерском балансе под влиянием следующих хозяйственных операций.

№	Хозяйственные операции	Сумма
1	С р/с в кассу поступили денежные средства для выплаты заработной платы	15 000
2	С р/с погашена задолженность органам соц.страхования и обеспечения	20 000
3	На р/с зачислен краткосрочный кредит банка	100 000
4	В производство отпущены материалы	18 000
5	С р/с погашена задолженность по долгосрочному кредиту	25 000
6	За счет нераспределенной прибыли сформирован резервный капитал	54 000
7	Начислена з/пл рабочим основного производства	81 000
8	Удержан НДФЛ из заработной платы работников	11 000
9	Перечислено с р/с в погашение задолженности перед бюджетом	12 000
10	Выпущена из производства готовая продукция	14 000

Составьте баланс на 1 февраля 20__ г. С учетом изменений.

3. СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

Практически на каждом современном предприятии на постоянной основе проводятся такие операции, которые в корпоративном бухгалтерском балансе проявляют себя в том, что имеет место определенное денежное изменение. Но если мы ведем речь, например, о материальных ценностях, то очень важно в том числе и то, чтобы они учитывались в их натуральном измерении. И это может быть сделано за счет использования такого практического инструмента, как бухгалтерские счета. Счет – это окно, сквозь которое бухгалтер наблюдает целое – баланс. Каждый счет позволяет увидеть этот баланс под своим, только ему свойственным углом. Поэтому совокупность счетов (перечень, план) образует логически замкнутую систему.

Бухгалтерский счет – это основная единица хранения информации, которая после обобщения всей бухгалтерской информации необходима для принятия управленческих решений.

Счета, которые являются зафиксированными в бухгалтерском учете, сегодня рассматриваются в качестве инструмента для группировки разных имущественных объектов, имеющих у компании, с точки зрения их состава, а также с точки зрения их распределения по территории.

Если у компании имеется потребность в том, чтобы реализовывать учет в отношении хозяйственных средств, причисляемых к разным видам, то для этого она может пользоваться совершенно разными категориями счетов.

Нам нужно более подробным образом остановиться на том, что представляет собой любой бухгалтерский счет с графической точки зрения. Это не что иное, как таблица, в которую (в соответствии с определенным порядком) вносятся определенные записи. В такой таблице всегда присутствует две колонки, причем одна из них имеет такое название, как «Дебет», вторая колонка, соответственно, обладает наименованием «Кредит».

Дебет СЧЕТ Кредит	

Сначала посредством счета всегда фиксируется то первоначальное положение, которое присутствует у объекта, подвергаемого учету в его отношении. После чего счет начинает использоваться уже в качестве информационного источника, где отражаются данные о том, как именно изменяется та величина, что им фиксируется. С одной стороны счета вносятся те данные, которые приводят к увеличению значения его баланса. С другой стороны счета вносятся те данные, которые приводят к уменьшению значения его баланса. Соответственно, применение счета предоставляет возможность в любой временной момент точно понять, каким именно размером характеризуется объект, что подлежит учету.

Основанием для того, чтобы был открыт какой-либо счет, выступают соответствующие статьи баланса. Могут они выступать либо в качестве активных, либо в качестве пассивных. Активный счет применяется для того, чтобы реализовывать учет в отношении хозяйственных средств. Соответственно, пассивный счет используется для того, чтобы принимать к учету источники, давшие материальную основу для появления у организации тех или иных хозяйственных средств.

Рассмотрим какое строение имеет бухгалтерский счет. В каждом счете имеют место быть следующие показатели:

1. **Сальдо начальное, сальдо конечное** – остаток, который был зафиксирован на конкретном счете на момент наступления соответствующей даты (которая может быть, например, началом отчетного периода или же его завершением);

2. **Оборот** – итоги, которые были получены по результатам внесения соответствующих записей на счет.

Название объекта, в отношении которого реализуется учетная деятельность	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) –	
Повышение количества средств (+)	Уменьшение средств (–)
Дебетовый оборот (Обд)	Оборот по кредиту (Обк)
Сальдо конечное (Ск) – остаток средств, который имел место на момент завершения отчетного временного промежутка	

Чтобы определить, каким именно значением характеризуется сальдо, создавшееся по счету на момент завершения очередного отчетного периода, нужно применить представленное далее выражение:

Остаток, создавшийся на момент завершения отчетного временного промежутка = Остаток, создавшийся на момент старта отчетного временного промежутка + Оборот по дебетовой части счета – Оборот по кредитной части счета.

Если более подробным образом рассматривать те особенности, которые имеют место у пассивных счетов, то можно сказать о следующем. Такие счета представляют собой не что иное, как «зеркальное» отражение счетов, относящихся к активу. Те записи, которые на них формируются, соответственно, рассматривается в качестве противоположных относительно тех, которые находятся в активной части счета.

Название объекта, в отношении которого реализуется учетная деятельность	
Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (Сн) –
Сокращение источника средств (–)	Повышение объема источника средств (+)
Оборот по дебетовой части счета (Обд)	Оборот по кредитной части счета (Обк)
	Сальдо конечное (Ск) –

Чтобы определить, каким именно значением характеризуется сальдо, создавшееся по счету на момент завершения очередного отчетного периода, нужно применить представленное далее выражение:

Остаток, создавшийся на момент завершения отчетного временного промежутка = Остаток, создавшийся на момент старта отчетного временного промежутка + Оборот по дебетовой части счета – Оборот по кредитной части счета.

Современный бухгалтерский учет характеризуется достаточно активным распространением специфических практик, на рассмотрении которых следует акцентировать внимание более подробным образом. Одна из подобных практик предполагает использование таких счетов, которые имеют характер смешанных. Открытие и последующее ведение подобного рода счетов осуществляется в соответствии сразу с несколькими статьями баланса.

Далее мы отразим ту форму, наличием которой характеризуется смешанный счет, чье сальдо может быть охарактеризовано в качестве переменного.

Форма смешанного счета, сальдо которого выступает в качестве переменного

Наименование объекта учета	
Дебет	Кредит
Отрицательные финансовые результаты	Положительные финансовые результаты
Текущее сальдо – Отрицательные финансовые результаты	Текущее сальдо – Положительные финансовые результаты
Оборот по дебетовой части счета	Оборот по кредитной части счета

К числу тех счетов, которые относятся к интересующей нас здесь категории, могут быть отнесены, например, такие, которые используются предприятием, чтобы реализовывать учет в отношении сформировавшегося у него кредиторского долга, а также дебиторского долга.

Далее мы отразим ту форму, наличием которой характеризуется смешанный счет, чье сальдо может быть охарактеризовано в качестве развернутого.

Форма смешанного счета, сальдо которого выступает в качестве развернутого

Наименование объекта учета	
Дебет	Кредит
Сальдо стартовое	Сальдо стартовое
Повышение объема дебиторского долга, присутствующего у предприятия	Сокращение объема дебиторского долга, присутствующего у предприятия
Понижение объема кредиторского долга, присутствующего у предприятия	Повышение объема кредиторского долга, присутствующего у предприятия
Оборот по дебетовой составляющей счета	Оборот по кредитной составляющей счета
Сальдо финальное	Сальдо финальное

Как ранее нами уже акцентировалось внимание в работе, всякий раз, когда организация принимает участие в какой-либо операции, обладающей хозяйственным характером, это сказывается на актуальном состоянии ее корпоративного бухгалтерского баланса. Такое изменение должно быть соответствующим образом отражено в документации по бухгалтерскому балансу, и обеспечивается выполнение соответствующей задачи за счет применения такого инструмента, как двойная запись. В нынешних условиях грамотное, точное применение двойной записи является исключительно важным, поскольку именно благодаря двойной записи итоговые данные по счетам оказываются сбалансированными друг с другом.

Есть несколько принципов, которые в обязательном порядке должны быть использованы в процессе применения двойной записи:

- каждая запись, которая фиксирует факт участия предприятия в той или иной хозяйственной операции, отражается двукратно;

- каждая запись, которая фиксирует факт участия предприятия в той или иной хозяйственной операции, отражается по дебетовой составляющей одного из счетов, а также по кредитной составляющей иного из счетов;

- каждая запись, которая фиксирует факт участия предприятия в той или иной хозяйственной операции, отражается по разным счетам без изменения собственной суммы.

Корреспонденция между счетами – это то, что фиксирует взаимную связь между разными счетами, куда вносятся данные об одной и той же операции хозяйственного характера.

Когда предпринимаются мероприятия, направленные на то, чтобы зафиксировать факт проведения операции в соответствующих счетах, предварительно подлежит установлению следующее:

- какими именно средствами пользуется предприятие, чтобы реализовать свое участие в той или иной операции;

- какое именно воздействие оказывается в отношении тех объектов, которые находятся в распоряжении предприятия в данный момент времени и которые должны учитываться в рамках бухучета;

- какие счета используются для того, чтобы принимать к учету средства, эксплуатируемые со стороны организации, чтобы у нее присутствовала возможность быть задействованной в операции;

- какие корректировки были произведены со счетами вследствие реализации хозяйственной операции.

Те проводки, которые делаются по бухгалтерским счетам, могут рассматриваться в качестве простых, а также в качестве сложных. Отличаются они друг от друга тем, что при простой проводке данные вносятся в дебет и кредит только по одному счету, тогда как при сложной проводке может быть подвергнут изменению, например, кредит одного счета, при этом меняться могут данные в дебетах сразу нескольких счетов (или же наоборот).

Синтетические счета интегрируют в себе сведения, которые характеризуют самые общие признаки, описывающие имущество, находящееся в распоряжении предприятия.

А если имеется необходимость в том, чтобы как можно более детальным образом описывать свойства объектов, подлежащих учету, то в этом случае будут применяться уже соответствующие аналитические счета.

Методологические особенности, которые используются в рамках выстраивания аналитического учета на предприятии, предусматривают следующее. Те аналитические счета, которые применяются в процессе выстраивания бухучета на предприятии, могут очень сильно отличаться друг от друга с точки зрения тех структурных особенностей, что у них присутствуют. К примеру, при возникновении у компании потребности в том, чтобы принимать к учету такие объекты, как материальные ценности, она может воспользоваться аналитическими счетами, относящимися к категории количественно-суммовых. Такие счета характеризуются следующей особенностью: в них факты перемещения материальных ценностей фиксируются за счет использования сразу нескольких видов выражений, причем только одно из них выступает в качестве финансового, поскольку остальное является на самом деле количественным. Принятие к учету тех расходов, которые появляются у организации в связи с тем, что она осуществляет компенсацию выполненной персоналом трудовой деятельности, осуществляется с использованием двух разных измерителей, один из которых – это финансовый, второй, соответственно, является трудовым. Если же в деятельности компании присутствуют и прочие расчетные операции, то их принятие к бухучету реализуется исключительно в финансовом выражении.

Такие счета, которые относятся к группе аналитических, не характеризуются тем, что в них применяется двойная запись. Здесь запись может быть только простой.

Чтобы осуществлять группировку в отношении тех данных, которые имеют непосредственное отношение к области бухучета, могут быть использованы, в частности, субсчета. Они имеют характер промежуточных, поскольку они находятся как бы «посередине» между такими счетами, как аналитические, а также синтетические. Все субсчета могут быть рассмотрены в качестве интеграторов, поскольку ими объединяется хотя бы два аналитических счета, однако обычно количество объединяемых счетов является более существенным. Субсчета могут быть применены, например, тогда, когда предприятие выстраивает деятельность, сопряженную с формированием отчетности. Кроме того, субсчета используются результативно в том числе и тогда, когда возникает необходимость в осуществлении анализа той хозяйственной деятельности, что проводится предприятием.

Синтетические счета – это такие счета, которые являются относящимися к первому порядку. Субсчета, соответственно – это такие счета, которые являются относящимися ко второму порядку. А если рассматривать вопрос о том, к какой именно категории относятся аналитические счета, то можно ответить на него следующим образом: имеют они отношение к разным порядкам, в каждом конкретном случае рассмотрение данного вопроса зависит от того, какая цель ставится.

Перед тем, как начинать формирование баланса, следует подвергнуть контролю то, насколько корректным образом отражены записи, сделанные по счетам в течение конкретного отчетного временного промежутка. Инструментом, который способен предоставить помощь в данной ситуации, является оборотная ведомость. Представляет собой она не что иное, как метод, применяемый для того, чтобы интегрировать данные, сделанные по итогам учетной регистрации. Оборотная ведомость разрабатывается в отношении всех тех счетов, которые используются компанией и которые относятся к категории синтетических.

К тем итогам, которые фиксируются в оборотной ведомости, предъявляется специфическое требование. Заключается оно в том, что такие итоги должны выступать в качестве попарно равных относительно друг друга. Если говорить иначе, то при корректном осуществлении в компании деятельности в области бухучета должно быть обеспечено попарное равенство тех итогов, которые отражены в представленном далее перечне:

- сальдо по кредитам и дебетам, которые имели место на момент начала отчетного временного промежутка;
- сальдо по кредитам и дебетам, которые имели место с точки зрения оборотов, осуществляемых по счетам;
- сальдо по кредитам и дебетам, которые имели место на момент завершения отчетного временного промежутка.

Оборотная ведомость может быть интерпретирована также и в качестве такого регистра, который интегрирует в своем составе данные, характеризующие итоги оборотов по каждому счету, отнесенному к категории синтетического. Соответственно, оборотная ведомость – это не что иное, как документальный источник, который фиксирует текущее положение дел как с обеспеченностью компании средствами, так и с обеспеченностью предприятия источниками, в перспективе дающими возможность поддерживать ресурсную обеспеченность на требуемом уровне.

Оборотная ведомость – это такой документ, который характеризуется наличием сразу нескольких колонок в ее составе. Первая среди них применяется для того, чтобы отразить наименования, присутствующие у всех счетов, находящихся в составе баланса предприятия (принимаются в расчет только те статьи, остаток по которым отличается от нулевого). Вторая, а также последующие колонки фиксируют суммы, которые были накоплены по соответствующим счетам. Колонки под номерами шесть, а также семь содержат в себе данные, вычисляемые в том числе и в соответствии с начальными данными.

Оборотные ведомости могут быть сформированы в том числе и в отношении тех счетов, которые имеют характер аналитических. Основная потребность в применении данных ведомостей формируется в том случае, если компании необходимо акцентировать внимание управленцев на том, как именно производится движение средств отдельных категорий (а также на том, как именно осуществляется движение источников, относящихся к конкрет-

ной категории). Помимо всего того, что было перечислено выше, оборотные ведомости, сформированные в отношении тех счетов, которые имеют характер аналитических, могут быть использованы и при проверке точности данных, отраженных в учетных записях, сформированных по необходимым счетам.

Для получения сведений об оборотах активов и обязательств используются шахматные оборотные ведомости, на основе которых раскрывается содержание и устанавливается правильность корреспонденции счетов.

Счета, расположенные в строчках, дебетуются, а в колонках – кредитуются. Данная ведомость показывает корреспонденцию счетов на пересечении строк и колонок. Необходимым источником для ее составления служат записи по счетам. Одинаковые итоги должны быть получены после подсчета сумм по последней (итоговой) графе и последней (итоговой) строке ведомости и записаны один раз на их пересечении.

Положительным в составлении шахматной оборотной ведомости является то, что с ее помощью можно быстро получить ясное представление о ходе процесса производства в организации; наглядность корреспонденции счетов позволяет видеть все изменения, происшедшие в состоянии имущества организации и источников его формирования. Но вместе с положительными сторонами данная ведомость имеет и ряд недостатков. Так, если при составлении корреспонденции счетов ошибочно указан другой счет, но который все же может участвовать в корреспонденции с данным счетом, то эту ошибку в ней обнаружить практически очень трудно. Она выясняется путем сверки записей по счетам, с данными первичных учетных документов, что и ограничивает широкое применение данной ведомости в учете.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой счет?
2. Как делятся счета по отношению к балансу?
3. Строение активного счета. Приведите примеры активных счетов.
4. Строение пассивного счета. Приведите примеры пассивных счетов.
5. Назовите виды активно-пассивных счетов. Приведите примеры.
6. Какая информация представляется на синтетических счетах?
7. Какая информация представляется на аналитических счетах?
8. Что такое субсчет?
9. В чем сущность двойной записи?
10. Что такое бухгалтерская проводка?

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. Откройте счета БУ, отразите на них операции, подсчитайте остатки и обороты, составьте оборотную ведомость

Бухгалтерский баланс организации (упрощенный) на 1 апреля 20x1г.

АКТИВ		ПАССИВ	
наименование статей	сумма	наименование статей	сумма
Основные средства	987 000	Уставный капитал	1 400 000
Материалы	328 700	Нераспределенная прибыль	469 000
Готовая продукция	620 000	Долгосрочный кредит банка	385 900
Незавершенное производство	296 200	Задолженность персоналу организации по зар/плате	289 500
Расчетный счет	805 000	Задолженность поставщикам	410 500
Касса	15 000	Задолженность органам соц. страхования	69 000
Задолженность покупателей	3000	Задолженность по налогам и сборам	31 000
Баланс	3 054 900	Баланс	3 054 900

Хозяйственные операции за апрель 20x1 г.

Б	Содержание операции	Сумма	Д	К
1	В производство со склада отпущены материалы для изготовления продукции	28 700		
2	С расчетного счета в кассу поступили денежные средства для выплаты зар/платы персоналу организации	96 000		
3	Из кассы выдана зар/плата работникам организации	96 000		
4	От поставщиков поступили материалы	34 000		
5	Начислена заработная плата рабочим за изготовление продукции	148 000		
6	Начислены отчисления в фонд социального страхования и обеспечения	44 400		

Продолжение табл.

Б	Содержание операции	Сумма	Д	К
7	Удержан НДФЛ из начисленной зар/платы работников	19 000		
8	С расчетного счета оплачены проценты по долгосрочному кредиту	18 900		
9	Из производства выпущена готовая продукция	195 000		
10	Со склада отгружена покупателям готовая продукция	365 000		
11	На расчетный счет зачислена выручка от покупателей за проданную продукцию	300 000		
12	С расчетного счета погашена задолженность поставщикам	237 000		

2. Сформулировать содержание хозяйственных операции по приведенной корреспонденции счетов.

Исходные данные:

Д-т сч. 82 «Резервный капитал»	К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»
Д-т сч. 20 «Основное производство»	К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Д-т сч. 43 «Готовая продукция»	К-т сч. 20 «Основное производство»
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»	Кт сч. 50 «Касса»
Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	К-т сч. 51 «Расчетные счета»
Д-т сч. 01 «Основные средства»	К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	К-т сч. 50 «Касса»
Д-т сч. 10 «Материалы»	К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Д-т сч. 20 «Основное производство»	К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»
Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»	К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	К-т сч. 51 «Расчетные счета»
Д-т сч. 50 «Касса»	К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
Д-т сч. 51 «Расчетные счета»	К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»	К-т сч. 43 «Готовая продукция»
Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»	К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Д-т сч. 10 «Материалы»	К-т сч. 20 «Основное производство»
Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»	К-т сч. 51 «Расчетные счета»

4. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ

Бухучет в компании должен удовлетворять такому требованию, как его постоянное осуществление. И для того, чтобы данное требование действительно могло реализовываться, фиксации должны быть подвергнуты абсолютно все те хозяйственные операции, что имеют место в функционировании предприятия. Фиксируются хозяйственные операции, с которыми компания сталкивается, когда занимается собственной деятельностью, в том числе и посредством составления документации. Определенного вида документ составляется по итогам каждой проведенной предприятием хозяйственной операции, вне зависимости от того, к какому именно виду она относится. Здесь стоит отметить также и следующее: не могут быть приняты для последующего ведения в их отношении бухучета такие документы, которые были составлены, чтобы оформить такой факт хозяйственного функционирования принятия, что в реальности места не имел.

Каждый бухгалтерский документ – это не что иное, как свидетельство, которое подтверждает: та или иная хозяйственная операция действительно была реализована. Бухгалтерский документ может быть составлен и в отношении такой хозяйственной операции, которая только является запланированной в функционировании предприятия.

Каждый документ может быть отнесен к разной категории в зависимости от того, какой именно функционал у него присутствует. Так, например, выделяются документы, обладающие правовой значимостью. В противовесе им находятся такие документы, которые характеризуются как обладающие контрольным значением. Правовой документ может быть использован в качестве доказательственного материала в том случае, если между кем-либо разворачивается спор, требующий своего решения. Правовым документом может быть любой, который оформлен, во-первых, своевременно, во-вторых, с соблюдением всех тех требований, что предъявляются к его форме, к иным особенностям составления. Контрольные же документы необходимы прежде всего для того, чтобы избавиться от потенциально возникающих ситуаций хищения. Именно на контрольных документах основывается проведение таких проверок, которые имеют характер аудиторских.

Есть несколько требований, которые должны быть в обязательном порядке соблюдены всякий раз, когда обеспечивается формирование первичного документа. Эти требования являются зафиксированными на уровне соответствующего законодательства.

Так, например, каждый такой бухгалтерский документ, который характеризуется в качестве первичного, должен иметь в себе совокупность показателей, достаточных для того, чтобы он действительно был впоследствии применен как средство доказательства реального осуществления хозяйственной операции. Такие показатели имеют специальное наименование, т.е. реквизиты. В частности, в каждом бухгалтерском документе должны присутствовать сведения о том, как именно он называется, когда именно он был составлен,

какой именно организацией он был составлен, факт проведения какой конкретной хозяйственной операции подтверждает, какие именно должностные лица выступили в качестве его подписантов. В обязательном порядке на бланке документа должны присутствовать подписи, проставленные всеми фигурирующими в нем должностными лицами. При необходимости в документ могут быть внедрены в том числе и такие реквизиты, которые имеют характер дополнительных. В каждом конкретном случае решение по вопросу их использования принимается в отдельном порядке, и оно зависит прежде всего от специфики той хозяйственной операции, что принимается к учету; от того, для достижения каких именно целей в будущем планируется применять документ. Дополнительными реквизитами являются, в частности, такие, как номер, присвоенный документу; данные, подтверждающие основание для того, чтобы хозяйственная операция действительно была осуществлена; контактные данные той организации, которая выпустила документ; сведения о тех расчетных счетах, которые зарегистрированы на имя организации, выпустившей документ.

Каждый первичный документ может быть рассмотрен в качестве объекта учета в том случае, если он создан в соответствии с заранее установленной формой.

Если у предприятия формируется потребность в том, чтобы произвести фиксацию хозяйственной операции, не имеющей типовой формы первичного документа, у нее появляется возможность создавать и утверждать формы таких документов самостоятельно.

Важнейшее требование, которое предъявляется к любому первичному документу, – это своевременность его составления. Чтобы точно обеспечивать выполнение данного требования, документ требуется составлять в то же самое время, когда производится подтверждаемая им операция. Если вследствие объективных причин это не является возможным, то документ должен быть сформирован в кратчайшее время после того, как проведение операции завершается.

Каждый документ должен характеризоваться внесением данных во все те поля, которые оставлены для реквизитов.

Записи, которые вносятся в документы, осуществляются, как правило, с использованием чернил. Кроме того, записи в документах могут оказаться внесенными также и вследствие использования пишущего оборудования. При этом необходимо добиваться того, чтобы те записи, которые отражены в документации, находились в состоянии сохранности на протяжении длительного временного периода.

В том документе, который относится к категории первичных, могут иметься исправления (но только тогда, когда это разрешено федеральным законодательством или иным регламентирующим документом).

Чтобы документы могли корректным образом использоваться при выстраивании в пределах предприятия учетного процесса, их необходимо классифицировать. И делается это с использованием самых разнообразных однородных признаков. К примеру, документы могут быть классифицированы на основании того, какое назначение у них имеется. Также это может сделано и в соответствии с местом составления документации. Произведем более

подробное изучение самых распространенных на сегодняшний момент классификационных систем, которые используются в отношении первичных документов.

Так, к примеру, с точки зрения назначения документы могут выступать в качестве исполнительных, в качестве распорядительных, а также в качестве комбинированных. Распорядительный документ представляет собой не что иное, как приказ, отдаваемый на то, чтобы хозяйственная операция была реализована. Формирование исполнительного документа подтверждает то, что хозяйственная операция действительно была исполнена. Документы оформительского характера создаются специалистами бухгалтерского структурного подразделения фирмы (требуются они для того, чтобы вносить соответствующие записи на счета). Что же касается комбинированных документов, то они наделены функционалом, который характерен сразу для нескольких категорий документов из числа тех, о которых нами уже выше было рассказано.

С точки зрения места формирования документов они могут быть внешними, а также внутренними. Внутренний документ – это письменное (или, например, электронное) свидетельство того, что внутри предприятия, формирующего его, действительно была проведена та или иная операция. Соответственно, внешний документ – это письменное (или, например, электронное) свидетельство того, что предприятие, формирующее его, действительно провело ту или иную операцию.

С точки зрения способа, применяемого для того, чтобы фиксировать факт проведения операции, документы могут быть первичными, а также сводными. Первичный документ является оформленным по итогам осуществления одной операции (или же нескольких операций, которые были реализованы в одно и то же время, являются однородными по своей сущности). Сводный же документ интегрирует данные, которые отражены в нескольких первичных документах из числа тех, что были подготовлены ранее. Характерным примером сводного документа выступает кассовый отчет, кроме того, сводный документ может представлять собой в том числе и товарный отчет. Как показывает практика бухгалтерской деятельности, применение сводных документов дает возможность сократить нагрузку на представителей бухгалтерского структурного подразделения предприятия, поскольку в этом случае у них нет потребности в осуществлении некоторых из проводок.

С точки зрения содержания тех операций, проведение которых фиксируется документом, он может быть либо накопительным, либо разовым. Разовый документ оформляется в том случае, если им фиксируется факт проведения единой операции. Соответственно, накопительный документ создается в той ситуации, когда необходимо зафиксировать проведение повторяющихся операций, отделенных друг от друга некоторым временным промежутком.

Такая деятельность, которая связана с учетной регистрацией, не во всех случаях и не во всех организациях организована на достаточно качественном уровне. Следствием этого является допущение ошибок, которые в каждом конкретном случае могут быть продиктованы самыми разнообразными причинами. Например, это переход оператора в состояние утомления, а также возникновение перебоев в функционировании вычислительной техники.

Ошибки, которые допускаются в процессе учетной регистрации, могут очень сильно отличаться друг от друга с точки зрения своей сущности. Например, иногда имеют место такие ошибки, когда в документы вносятся текстовые материалы, что совершенно не соответствует их сущности. Кроме того, в документах могут иметься в том числе и такие ошибки, которые связаны с некорректным подсчетом итоговых сумм.

Чтобы найти ошибку, которая ранее была допущена при составлении того или иного документа, можно пользоваться разнообразными способами. Ниже мы рассмотрим те из способов, которые сегодня приобрели самую высокую степень распространения бухгалтерской деятельности.

При использовании сплошного способа те бухгалтерские записи, которые имеются в соответствующих регистрах, подвергаются сопоставлению с первичными документами.

При использовании метода, предполагающего реализацию последовательной проверки в отношении счетных записей, все дебетуемые счета по порядку проверяются со всеми счетами, вступающими в корреспонденцию с ним. В том случае, если проверочные мероприятия организованы именно в соответствии с данным методом, рядом с каждой записью, что уже успешным образом прошла проверку, должен быть проставлен соответствующий знак (какой именно это будет знак, каждое предприятие определяет в самостоятельном порядке).

Логический метод проведения проверочных мероприятий оказывается целесообразным для его практического использования в том случае, когда строки «Итого», соответствующие такой строке, как «Обороты в течение отчетного периода», характеризуются разными итогами по кредиту, а также по дебету. При использовании логического метода сначала определяется, какая именно разница имеется между кредитом и дебетом, после чего вычисляется половинное значение. Сформированный итог подвергается сопоставлению с теми бухгалтерскими проводками, которые были осуществлены в рамках отчетного периода.

Каждую ту ошибку, которая была найдена в отчетности, следует исправлять до момента ее сдачи на утверждение. При этом могут быть применены самые разнообразные способы, на рассмотрении самых распространенных среди которых мы остановимся более подробным образом.

Если применяется такой метод, как корректурный, то в этом случае ошибочные данные сначала подвергаются зачеркиванию, после чего над ними указываются уже корректные данные. Для осуществления зачеркивания необходимо применять только одну черту. Причем зачеркивание должно быть осуществлено таким образом, при котором то, что было зачеркнуто ранее, все еще остается доступным для прочтения. Факт исправления найденной ошибки должен быть подтвержден соответствующей записью, которая вносится непосредственно в бланк документа, а также в учетные регистры. Причем каждая подобная запись должна быть заверена подписью того лица, которое ее сделало. Если исправление должно быть внесено в такой документ, который является банковским, то в этом случае необходимо основываться на правилах, применяемых уже в банковском учреждении.

Метод осуществления дополнительных проводок может быть использован, например, тогда, когда корреспонденция между счетами сама по себе является корректной, но итоговый размер хозяйственной операции оказывается меньшим, чем в реальности. Чтобы исправить найденные ошибки посредством применения названного способа, необходимо сделать бухгалтерскую проводку, которая будет иметь характер дополнительной. Ее размер будет составлять разность между той суммой, которая является корректной, и той суммой, которая выступает в качестве преуменьшенной.

Метод отрицательных чисел (некоторыми исследователями именуется также в качестве «способа Сторно»). Он может быть использован, например, тогда, когда корреспонденция между счетами сама по себе является корректной, но итоговый размер хозяйственной операции оказывается большим, чем в реальности. При применении рассматриваемого нами здесь способа используется следующий алгоритм. Изначально та проводка, которая была выявлена как неправильная, воспроизводится еще один раз в той же самой корреспонденции счетов. Но при этом та запись, которая добавляется в бухгалтерскую документацию, оформляется красным цветом. Когда осуществляется определение величин итогов те суммы, которые внесены в учетных регистрах, должны быть вычтены. Соответственно, та запись, что ранее была выявлена как неправильная, подвергается аннулированию. Далее уже следует переходить к формированию такой проводки, которая будет являться новой. Она необходима для того, чтобы произвести отражение корректной корреспонденции по счетам.

Стоит отметить, что сами по себе такие методы, как первичный учет, а также составление соответствующей документации – это еще не гарантии того, что в бухгалтерском учете предприятия будут точно отражены факты движения всего имущества, а также факты его формирования. Чтобы подобного рода проблемы действительно могли эффективным образом разрешаться, можно использовать, например, такой инструмент, который представляет собой инвентаризацию. Это такой вид деятельности, при проведении которого определяется, действительно ли фактическое наличие определенных средств соответствует тому, что отражено в документальных источниках. Главная цель, которая преследуется в рамках инвентаризации, – это нахождение различий между фактически объемом имущества, которое находится в распоряжении предприятия, и теми данными, которые являются отраженными в соответствующей документации, актуализируемой предприятием. Инвентаризация представляет собой такой вид деятельности, который целесообразно организовывать, а также осуществлять согласно Методическим указаниям, введенным в действие в соответствии с Приказом Министерства финансов Российской Федерации за номером 49н, он был утвержден 13.06.1995. Данный документ определяет, в каком именно порядке следует реализовывать те мероприятия, что сопряжены с выявлением фактического количества имущества у предприятия, фактического объема тех обязательств финансового характера, что сформированы компанией и должны быть выполнены. Инвентаризация предполагает, в частности, обмер, обвес, применение иных методов для фактического нахождения количества тех

или иных объектов. При этом подвергается инвентаризации в том числе и такое имущество, которая на самом деле не находится в собственности у организации, но применяются ею, например, в связи с тем, что в его отношении производится ответственное хранение. Инвентаризация сегодня представляет собой такое мероприятие, которое выполняется в обязательном порядке всеми лицами, функционирующими на территории Российской Федерации, вне зависимости от того, какая именно организационно-правовая форма была ими выбрана, какая именно форма собственности ими используется. Инвентаризацию стоит прежде всего рассматривать в качестве такого мероприятия, которое имеет статус общехозяйственного. Грамотное осуществление данного мероприятия очень важно для всего предприятия в целом, поскольку при инвентаризации проверяется в том числе и то, действительно ли в компании реализуются те положения, что регламентированы ранее утвержденной учетной политикой. Перед тем, как инициировать проведение инвентаризации, нужно разработать и утвердить ее порядок. Он представляет собой такой документ, который имеет статус приложения к приказу, вводящему в действие актуальную версию корпоративной учетной политики. Такой порядок определяет в том числе и то, как в компании инициируются и реализуются плановые и внеплановые мероприятия по реализации, какое именно имущество должно быть подвергнуто инвентаризации в каждом конкретном случае.

Специфика плановой инвентаризации заключается в том, что она осуществляется в соответствии с заблаговременно устанавливаемыми сроками. А внеплановые инвентаризации, соответственно, проводятся без предварительного уведомления тех лиц, что будут принимать в них участие. Стоит отметить, что существует относительно небольшое количество оснований для того, чтобы была проведена именно внеплановая инвентаризация. Например, это соответствующее решение, принятое на уровне генерального директора предприятия. Кроме того, это может быть требование, заявленное со стороны контролирующих функционирование предприятия структур, требование, заявленное со стороны следственных структур.

Мероприятия, которые проводятся в компании в связи с инвентаризацией, могут отличаться друг от друга по их охвату. Например, в том случае, если в компании принято решение о реализации полной инвентаризации, то в фокусе внимания оказываются все сферы деятельности предприятия. В том случае, если в компании принято решение о реализации выборочной инвентаризации, то в фокусе внимания оказываются не все сферы деятельности предприятия, а только конкретные. Основанием для осуществления выборочной инвентаризации может быть, например, ранее выявленный факт того, что установленный порядок, установленные сроки осуществления инвентаризации ранее были нарушены по каким-либо причинам. Кроме того, внеплановая инвентаризация может быть инициирована и при наступлении такой ситуации, когда выявляется факт списания имущества с нарушениями. Когда инвентаризации не проводятся, это не снимает с компании обязанности по осуществлению межинвентаризационной деятельности. Особенно активным образом ее следует

реализовывать в отношении тех мест, где имущество, которое находится во владении предприятия, подвергается переработке (или какому-либо иному изменению имеющейся у него структуры).

Если у компании присутствует какое-либо имущество, которое выведено за его баланс, то решение о необходимости осуществления мероприятий по инвентаризации в его отношении организация принимает самостоятельно. При этом стоит отметить, что имеют место и такие ситуации, при наступлении которых организовывать и осуществлять мероприятия, связанные с инвентаризацией в компании, оказывается обязательно. Например, это всегда делается тогда, когда имущество, которое находится во владении предприятия, передается для дальнейшего использования в выкуп или же в аренду. Кроме того, мероприятия, связанные с инвентаризацией в компании, иницируются в обязательном порядке и тогда, когда необходимо составлять бухгалтерскую отчетность фирмы за годовой временной промежуток. Если по каким-либо причинам вносятся изменения в структуру лиц, которые наделены материальной ответственностью, то мероприятия, связанные с инвентаризацией в компании, проводятся в обязательном порядке. Еще одним основанием становится выявление таких фактов, когда имели место злоупотребления и хищения, непосредственно связанные с использованием корпоративного имущества. Если компания ликвидируется (или реорганизуется иным образом), то в этом случае мероприятия, связанные с инвентаризацией в компании, тоже проводятся. Наконец после того, как компания оказалась подвергнутой последствиям, обусловленным пожаром (или же стихийным бедствием иного характера), то в этом случае связанные с инвентаризацией в компании мероприятия осуществляются [1].

Перечень форм первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации обязателен к применению в соответствии со ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете».

Результаты инвентаризации признаются действительными только в том случае, если соблюдается процедура ее проведения. Проведение инвентаризации имущества включает в себя несколько этапов: подготовительные мероприятия; натуральная (вещественная) и документальная проверка; сравнительно-аналитические мероприятия; заключительные мероприятия.

На этапе **подготовительных мероприятий** издается приказ (постановление, распоряжение) руководителя организации по форме № ИНВ-22 о проведении инвентаризации; назначается инвентаризационная комиссия, определяются сроки проведения и виды инвентаризируемого имущества, разрабатываются внутренние инструкции, осуществляется получение расписок от материально ответственных лиц, определяются остатки имущества и обязательств по учетным данным и т.п.

На этапе **собственно натуральной (вещественной) и документальной проверки** осуществляются выявление, взвешивание, обмеривание, таксировка, подсчет материально-

производственных запасов, использование данных о существующих оценках имущества и обязательств, оформление актов инвентаризации и инвентаризационных описей.

Сравнительно-аналитические мероприятия предусматривают проверку и сопоставление данных инвентаризационных описей и актов инвентаризации с данными бухгалтерского учета; выявление расхождений, составление сличительных ведомостей и определение причин расхождений учетных и текущих оценок; подготовку предложений по отражению в учете результатов инвентаризации.

Если в ходе инвентаризации были выявлены отклонения от учетных данных, то в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств по такому имуществу составляется Сличительная ведомость результатов инвентаризации по форме № ИНВ-19.

До составления сличительных ведомостей и определения результатов инвентаризации бухгалтерия организации должна тщательно проверить правильность всех подсчетов, приведенных в инвентаризационных описях. Затем бухгалтерия вносит полученные сведения в сличительные ведомости, в которых проводится сравнение фактических сведений с данными учетных регистров. Обнаруженные расхождения фиксируются в проекте акта инвентаризации, к которому прилагается бухгалтерская справка с указанием возможных направлений списания выявленных недостатков: хищения, стихийные бедствия, порчу при хранении вследствие халатности виновных лиц.

Сличительные ведомости составляются только по имуществу (источникам), при инвентаризации которого выявлены отклонения от учетных данных. В сличительных ведомостях отражаются выявленные отклонения, т.е. расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. При этом инвентаризационная ведомость сверяется со сличительной ведомостью. Суммы излишков и недостатков товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии. Второй передается материально ответственному лицу.

Результаты инвентаризации рассматриваются на заседании инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия должна выявить причины, которыми обусловлена необходимость внесения уточняющих записей в регистры бухгалтерского учета, и предложить способы отражения в учете результатов инвентаризации. Инвентаризационная комиссия устанавливает, имеются ли в организации лица, несущие материальную ответственность за сохранность ценностей, определяет размер этой ответственности, анализирует возможные способы истребования сомнительной дебиторской задолженности (путем перевода долга, бартерных операций и т.п.). Составляется специальная опись для объектов, не пригодных к дальнейшей эксплуатации и не подлежащих восстановлению, с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин непригодности (порча, полный износ), а также предложений источников списания этих объектов.

Инвентаризационная комиссия выявляет причины недостач и излишков. По фактам образования излишков или недостач необходимо получить подробные объяснения от материально ответственных лиц.

Заседание инвентаризационной комиссии оформляется протоколом, в котором фиксируются выводы, решения и предложения по результатам проведенной инвентаризации, проверки состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности товарно-материальных ценностей. Кроме того, в протоколе приводятся сведения о производственных запасах, пришедших в негодность, с указанием причин порчи и виновных в этом лиц. На заседании инвентаризационной комиссии утверждается заключительный акт инвентаризации.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителя организации, который принимает окончательное решение о зачете. В любом случае если по результатам проведения инвентаризации выявлены расхождения фактического наличия и учетных данных, руководитель организации издает приказ, в соответствии с предписаниями которого расхождение должно быть исправлено. Приказ руководителя по результатам годовой инвентаризации служит основанием для внесения в регистры бухгалтерского учета соответствующих записей заключительными оборотами за декабрь.

Заключительные мероприятия представляют оформление ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией по форме № ИНВ-26; внесение бухгалтерских записей в учетные регистры по результатам инвентаризации; издание приказа руководителя об утверждении результатов инвентаризации, определение и привлечение к административной ответственности виновных лиц.

Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, на заключительном этапе инвентаризации подписывают руководитель и главный бухгалтер организации одновременно с изданием приказа об утверждении результатов инвентаризации.

Результаты проведенной инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, когда она была закончена. Результаты годовой инвентаризации отражаются в годовом бухгалтерском отчете.

Расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, выявленные при инвентаризации, регулируются следующим образом:

Излишки основных средств, материально-производственных запасов, денежных средств и другого имущества подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты организации. Так, излишек материалов на складе организации отражается корреспонденцией:

Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостача ценностей в пределах норм естественной убыли списывается на затраты (расходы на продажу) организации. Например, недостача материалов на складе организации в пределах норм естественной убыли отражается корреспонденцией:

Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» К-т сч. 10 «Материалы»;
Д-т сч. 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Недостача ценностей сверх норм естественной убыли относится на виновных лиц корреспонденцией:

Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
 субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются (учитываются в составе прочих расходов):

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы»
К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Результаты инвентаризации переносятся в Главную книгу, остатки на счетах которой пересматриваются и учитываются при закрытии счетов учетного года и переносе данных в бухгалтерский баланс.

Материалы работы инвентаризационной комиссии по завершении инвентаризации передаются в бухгалтерию организации, где они должны храниться в специальной папке в соответствии со ст. 17 Закона о бухгалтерском учете не менее пяти лет, т.е. в течение всего срока исковой давности по бухгалтерским операциям.

5. УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

5.1. УЧЕТ ПРОЦЕССА ЗАГОТОВЛЕНИЯ

Процесс снабжения, с точки зрения бухгалтерского учета, представляет собой осуществление предприятием текущих затрат, связанных с заготовлением и приобретением производственных запасов.

Расходы на приобретение основных средств выделяют в самостоятельный объект – капитальные вложения. Они учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Одной из основных задач учета процесса заготовления является исчисление фактической себестоимости приобретенных материально-производственных запасов (МПЗ).

Фактическая себестоимость МПЗ, приобретенных за плату, складывается из сумм, уплачиваемых в соответствии с договором поставщику, и транспортно-заготовительных расходов (ТЗР). ТЗР включают: суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением; таможенные пошлины; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации; затраты по доставке, по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением МПЗ.

Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета, материалы учитываются на счете 10 по фактической себестоимости их приобретения или по учетным ценам.

Выбор варианта ведения учета материальных запасов определяется учетной политикой предприятия. Для предприятий с небольшой номенклатурой материальных запасов текущий учет ведется по фактической себестоимости (без НДС и акцизов). На крупных и средних предприятиях с материалоемким производством такой вариант не приемлем из-за многономенклатурности материалов и разной периодичности их поступления и расхода. Поэтому текущий учет заготовления и приобретения МПЗ ведется по учетным ценам. Учетные цены разрабатываются предприятием самостоятельно исходя из плановой себестоимости приобретения, средних покупных или договорных цен и записываются в номенклатуру-ценник. Номенклатура-ценник – систематизированный перечень наименований материалов с их полной характеристикой (марка, сорт, размер), номенклатурным номером и учетной ценой.

При учете материалов по учетным ценам дополнительно используются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Предприятия с небольшой номенклатурой материальных запасов и ТЗР могут вести учет отклонений непосредственно на счете 10 «Материалы», на отдельном субсчете.

Таким образом, различают два варианта синтетического учета процесса заготовления:

1) с использованием специальных счетов: 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

2) без их использования.

С точки зрения Инструкции по новому Плану счетов предпочтительным считается первый вариант. Рассмотрим его подробнее.

Счет 15 предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении МПЗ, а счет 16 – для отражения разницы между учетной ценой и фактической себестоимостью приобретения. В течение месяца по дебету счета 15 собираются все расходы, связанные с приобретением МПЗ: покупная стоимость, расходы по заготовлению и доставке.

Затраты на заготовление и приобретение по покупным ценам отражаются на бухгалтерских счетах следующим образом:

– Дт 15 Кт 60 – на стоимость поступивших от поставщиков и оприходованных материалов;

– Дт 15 Кт 71 – на стоимость материалов, приобретенных за счет подотчетной суммы;

– Дт 15 Кт 20 – на сумму фактических затрат, связанных с заготовлением МПЗ самой организацией;

– Дт 19 Кт 60 – на сумму НДС.

Налог на добавленную стоимость и акцизы включаются производителем или продавцом в цену товара и оплачиваются покупателем. Однако в затраты на приобретение и заготовление производственных запасов эти налоги не входят (за некоторыми немногочисленными исключениями).

ТЗР учитываются по дебету счета 15 и кредиту разных счетов:

– Дт 15 Кт 23 – на стоимость услуг собственного автотранспорта по доставке МПЗ;

– Дт 15 Кт 60 – на стоимость работ по доставке МПЗ транспортными предприятиями;

– Дт 15 Кт 76 – на стоимость услуг снабженческих, внешнеэкономических, посреднических и иных подобных предприятий; на стоимость информационных, консультационных услуг, связанных с приобретением МПЗ;

– Дт 15 Кт 60 – на сумму затрат по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию: подработка, сортировка, фасовка, улучшение технических характеристик;

– Дт 15 Кт 68 – на сумму таможенных сборов, пошлин и иных платежей;

– Дт 15 Кт 71 – на сумму денежных расходов, на оплату командировок, непосредственно связанных с заготовлением МПЗ;

– Дт 15 Кт 73 – на сумму начисленной компенсации за использование личных автомобилей для транспортных работ в процессе заготовления;

– Дт 15 Кт 94 – на сумму недостач МПЗ в пределах норм естественной убыли, выявленных и списанных при оприходовании грузов на склад или при приемке у транспортных организаций.

В конце месяца фактически поступившие МПЗ по учетным ценам записываются следующей бухгалтерской проводкой: Дт 10 Кт 15.

Сумма положительной разницы между фактической себестоимостью и учетной ценой – Дт 16 Кт 15.

Сальдо на счете 15 показывает наличие материалов в пути.

Ученные на счете 16 отклонения от фактической себестоимости ежемесячно списываются (распределяются) на израсходованные за месяц материалы.

Для этого сначала определяют коэффициент ТЗР по каждой группе израсходованных материалов, используя формулу:

$$K_{\text{тзр}} (\text{ср. \%}) = \text{С } 16 + \text{Од } 16 / \text{С } 10 + \text{Од } 10,$$

где С 16 – сальдо ТЗР на начало месяца; Од 16 – оборот дебетовый, показывающий сумму ТЗР по материалам, поступившим в течение месяца; С10 – сальдо материалов по учетным ценам; Од 10 – оборот дебетовый, показывающий стоимость материалов, поступивших в течение месяца по учетным ценам.

Затем определяют сумму ТЗР, подлежащую распределению на израсходованные за месяц материалы:

$$\text{ТЗР} = \text{М}_{\text{уц}} \times K_{\text{тзр}},$$

где $\text{М}_{\text{уц}}$ – стоимость отпущенных материалов по учетным ценам за текущий месяц.

Рассчитанная сумма ТЗР записывается с кредита счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» в дебет счетов, на которых отражается использование материалов по учетным ценам, т.е. при списании материалов на основное производство (Дт 20 Кт 10) ТЗР списываются на основное производство, при списании материалов на вспомогательное производство (Дт 23 Кт 10) ТЗР относятся на вспомогательное производство и т.д.

При этом составляются бухгалтерские проводки:

- Дт 20 Кт 16 – сумма ТЗР списана на основное производство;
- Дт 23 Кт 16 – сумма ТЗР списана на вспомогательное производство;
- Дт 25 Кт 16 – сумма ТЗР списана на общепроизводственные расходы (ОПР);
- Дт 26 Кт 16 – сумма ТЗР списана на общехозяйственные расходы (ОХР);
- Дт 29 Кт 16 – сумма ТЗР списана на обслуживающие производства и хозяйства.

Таким образом, отклонения в стоимости материалов распределяются пропорционально стоимости израсходованных материалов в оценке по учетным ценам и списываются по каналам использования материалов.

При полном списании материалов в полном размере списываются и отклонения от учетной цены по этим материалам.

Сальдо счета 16 переносится в баланс без дополнительной бухгалтерской проводки и включается в балансовую стоимость материальных запасов.

Схематично учет процесса заготовления изображен на рис. 6.



Рис. 6. Схема учета процесса снабжения

В случае применения организацией второго варианта учета процесса заготовления принятие к учету материалов по покупной стоимости отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 20 «Основное производство»; 71 «Расчеты с подотчетными лицами»; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности.

Транспортно-заготовительные расходы отражаются по дебету счета 10, субсчет «ТЗР» в корреспонденции – по счетами 23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и другим, в зависимости от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию.

Распределение ТЗР производится по методике, изложенной выше. При этом рассчитанная сумма ТЗР записывается с кредита счета 10, субсчета «ТЗР» – в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29 в зависимости от того, где использовались материалы.

5.2. УЧЕТ ПРОЦЕССА ПРОИЗВОДСТВА

Процесс производства занимает центральное место в деятельности предприятия и представляет собой совокупность технологических операций, связанных с созданием готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Производство обусловлено взаимодействием трех основных факторов: рабочей силы, средств труда и предметов труда. Участие этих факторов в производстве требует соответствующих расходов.

Расходы, включаемые в себестоимость продукции, группируются по экономическим элементам и по статьям калькуляции.

Группировка затрат по экономическим элементам показывает, какие ресурсы и сколько израсходовано на хозяйственную деятельность.

К экономическим элементам относятся:

- 1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация основных средств;
- 5) прочие затраты.

По экономическому элементу *«материальные затраты»* учитывается стоимость сырья, материалов, запасных частей, полуфабрикатов, комплектующей продукции, топлива, энергии, кормов, использованных непосредственно для производства продукции. В материальные затраты включают также затраты вспомогательных материалов, тары и тарных материалов, израсходованных на упаковку произведенной продукции.

Из материальных затрат, включаемых в себестоимость продукции, вычитается стоимость возвратных отходов (остатков сырья, материалов, полуфабрикатов и др., образовавшихся в процессе производства продукции и полностью или частично утративших потребительские свойства исходных ресурсов).

В экономический элемент *«затраты на оплату труда»* включают расходы по оплате труда, в том числе на основную и дополнительную заработную плату штатного и внештатного персонала, а также премии за производственные результаты, стимулирующие и компенсирующие выплаты.

Отдельные денежные выплаты, которые осуществляются из чистой прибыли или специальных фондов, не включаются в себестоимость продукции. Примерами таких выплат являются премии, не предусмотренные системой оплаты труда на предприятии, материальная помощь, оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору отпусков работникам сверх предусмотренных законодательством и другие выплаты, не связанные непосредственно с оплатой труда.

Экономический элемент *«отчисления на социальные нужды»* составляют обязательные отчисления от затрат на оплату труда в государственные фонды социального страхования, пенсионный, медицинского страхования. Отчисления производятся по установленным законодательством нормам в процентах от начисленного фонда оплаты труда.

В экономический элемент *«амортизация основных средств»* включают суммы амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств. При линейном способе сумму амортизационных отчислений определяют исходя из первоначальной стоимости и норм отчислений, установленных Правительством РФ. Помимо линейного, предусмотрены и другие способы начисления амортизации основных средств: уменьшаемого остатка, списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг). Кроме того, предприятиям высокотехнологичных отраслей (связи, космической промышленности) и имеющим эффективные виды машин и оборудования (кабели и воздушные линии связи, устройства энергоснабжения, вычислительную технику) разрешается применение механизма ускоренной амортизации (с коэффициентом 2).

К экономическому элементу «*прочие затраты*» относят затраты, которые не вошли в предыдущие экономические элементы: амортизационные отчисления по нематериальным активам; платежи за полученную лицензию на право пользования патентом; ноу-хау (если срок их полезного использования не превышает 12 месяцев); затраты на оплату процентов по полученным кредитам на покупку материальных запасов; плата за аренду основных средств, эксплуатируемых для получения доходов; плата сторонним организациям за сторожевую и пожарную охрану и др.

Группировка затрат по экономическим элементам является единой для всех отраслей экономики (промышленность, сельское хозяйство, торговля и др.).

Группировка затрат по статьям калькуляции показывает, на что израсходованы ресурсы, и предназначена для распределения затрат по видам продуктов труда и исчисления их себестоимости.

Каждая статья представляет назначение определенного вида затрат в хозяйственном процессе, образующих себестоимость продуктов труда. Перечень (номенклатура) статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции определяются методическими рекомендациями. Однако в зависимости от специфики производства предприятие может корректировать отраслевую группировку.

В практике бухгалтерского учета существует типовая группировка затрат, которая содержит следующие статьи:

1. Сырье и материалы.
2. Возвратные отходы (–).
3. Услуги производственного характера сторонних организаций.
4. Топливо и энергия на технологические цели.
5. Заработная плата основных производственных рабочих.
6. Отчисления на социальные нужды.
7. Амортизация основных средств.
8. Расходы на подготовку и освоение производства.
9. Общепроизводственные расходы.
10. Общехозяйственные расходы.
11. Потери от брака.
12. Прочие производственные расходы.
- Итого производственная себестоимость продукции.
13. Расходы на продажу.

Итого коммерческая (полная) себестоимость продукции. Как видно из типового перечня статей калькуляции, одни из них являются одноэлементными (материалы, заработная плата рабочих), а другие – комплексными, т.е. состоят из нескольких элементов затрат (общепроизводственные, общехозяйственные расходы, потери от брака и т.п.). Из названных типовых статей калькуляции наиболее существенными являются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Эти статьи содержат расходы по обслуживанию производ-

ства и управлению и во многом зависят от эффективности системы управления и организации производства.

Общепроизводственные расходы учитываются по каждому цеху в отдельности. К таким расходам относятся, например, амортизационные отчисления по машинам и оборудованию цехов, расходы на ремонт оборудования, закрепленного за цехами, заработная плата персонала, занятого обслуживанием производства, заработная плата административного персонала цехов вместе с отчислениями на социальные нужды, расходы на технику безопасности и т.п.

К общехозяйственным расходам относятся затраты, не связанные непосредственно с производственным процессом. Их можно разделить на четыре группы:

- 1) расходы на управление предприятием в целом;
- 2) расходы, связанные с обслуживанием предприятия в целом;
- 3) налоги и сборы;
- 4) непроизводительные потери общепроизводственного характера.

В числе расходов первой группы значительный удельный вес занимают расходы на оплату труда аппарата управления и другого персонала (сотрудников отдела бухгалтерии, планово-экономического отдела, отдела маркетинга и т.д.), а также расходы на содержание средств связи, вычислительного центра и т.п.

Из расходов второй группы необходимо отметить амортизационные отчисления и затраты на содержание и эксплуатацию основных средств общехозяйственного назначения; арендную плату за помещения общехозяйственного назначения; расходы на содержание общехозяйственного персонала (кладовщиков, работников, выполняющих уборку помещений общехозяйственного назначения).

Третью группу общехозяйственных расходов составляют налоги и сборы, включаемые в себестоимость выпускаемой продукции (например, платежи за предельно допустимые выбросы загрязняющих веществ).

Типичным примером общехозяйственных расходов, включаемых в четвертую группу, является стоимость недостач материальных запасов и готовой продукции на складах предприятия в пределах норм естественной убыли и потерь от простоев по вине предприятия.

По способу включения в себестоимость продукта труда затраты на его производство подразделяются на прямые и косвенные. Такая классификация затрат используется в гетерогенных производствах (машиностроении, легкой промышленности, сельском хозяйстве, которые характеризуются многономенклатурным производством). На предприятиях, где существует только один объект калькулирования, все расходы считаются прямыми.

Прямые затраты (англ. direct costs) непосредственно связаны с производством конкретного объекта калькуляции (вида изделий или группы однородных изделий, работ, услуг).

К прямым затратам относятся затраты сырья и материалов, заработная плата производственных рабочих, занятых изготовлением продукции, вместе с отчислениями на соци-

альные нужды и другие затраты, которые можно отнести на себестоимость продукции на основании первичных документов.

Косвенные затраты (англ. indirect costs) связаны с производством нескольких видов продукции, в связи с чем не могут быть отнесены на их себестоимость прямым счетом, а поэтому распределяются косвенно (т.е. условно).

Косвенные расходы предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах: «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Отклонение в стоимости материалов», «Расходы на продажу». Косвенные расходы распределяются между себестоимостью различных изделий пропорционально предусмотренным учетной политикой показателям с помощью заранее рассчитанных коэффициентов. В качестве базы распределения могут быть выбраны сумма начисленной заработной платы основных производственных рабочих, количество отработанных машиночасов, объем выпущенной продукции и т.д. Коэффициент распределения косвенных расходов рассчитывается путем деления величины косвенных расходов на базу распределения.

Бухгалтерский учет затрат ведется на следующих счетах: «Основное производство», «Вспомогательные производства», «Обслуживающие производства и хозяйства» (в части их производственной деятельности), «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Брак в производстве», «Расходы будущих периодов», «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Объектами учета затрат являются места их возникновения, т.е. производственные участки, бригады, цехи, отделы, предприятие в целом. Объекты калькулирования тесно связаны с объектами учета затрат. Это отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, а также работы и услуги (продукты труда), себестоимость которых определяется.

Себестоимость отдельных видов продукции определяется на основе данных аналитических счетов, открываемых к синтетическому счету «Основное производство». Аналитические счета открываются на отдельные виды или группы однородной продукции, т.е. на объекты калькулирования.

В течение отчетного периода по дебету счета 20 «Основное производство» собираются прямые затраты, непосредственно связанные с изготовлением конкретных видов продукции, осуществлением работ и услуг.

Косвенные расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением, в течение отчетного периода учитываются по дебету счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Таким образом, в конце отчетного периода по дебету счета 20 будут учтены и прямые и расходы, составляющие фактическую производственную себестоимость готовой продукции.

По кредиту счета 20 отражается выпуск готовой продукции, при этом составляется бухгалтерская проводка:

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20 «Основное производство».

В течение отчетного периода эта запись осуществляется в твердой оценке (по плановой или нормативной себестоимости), поскольку фактическая себестоимость готовой продукции исчисляется только в конце отчетного периода. Твердая оценка может отличаться от фактической себестоимости. Поэтому в конце отчетного периода ее следует довести до уровня фактической. Возможны два варианта:

1. Фактическая производственная себестоимость выше твердой оценки (перерасход). В этом случае в конце месяца на сумму разницы делается дополнительная запись, т.е. готовая продукция до оценивается.

Дт 43 «Готовая продукция» Кт 20 «Основное производство».

2. Фактическая производственная себестоимость ниже твердой оценки (экономия). В конце месяца делается такая же запись по счетам, а сумма отражается «красным сторно».

5.3. УЧЕТ ПРОЦЕССА РЕАЛИЗАЦИИ

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов предприятия, предназначенная для продажи и являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой, технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора и требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством.

Готовая продукция отражается по фактической или нормативной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья и материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции, либо по прямым статьям затрат.

Наличие и движение готовой продукции, товаров отгруженных, выполненных работ и оказанных услуг, реализация продукции отражается на следующих счетах:

На счете 43 «Готовая продукция» готовая продукция может учитываться как по фактической производственной себестоимости, так и по нормативной (плановой) себестоимости. Сальдо счета 43 показывает фактическую себестоимость остатка готовой продукции на складах; оборот по дебету – фактическую себестоимость выпущенной продукции и возвращенной покупателям; оборот по кредиту – фактическую себестоимость отгруженной в отчетном периоде продукции.

Счет 40 «Выпуск продукции» используется в случае оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости. Данный счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции, сданных заказчикам работ и оказанных услугах за отчетный период, а также для выявления отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости.

Для учета продажи готовой продукции (работ, услуг) предназначен счет 90 «Продажи». Счет 90 является сопоставляющим. На нем формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель создания организации.

Финансовый результат представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг).

Для отражения отдельных составляющих финансового результата от продаж к счету 90 открываются субсчета:

- 90-1 «Выручка от продаж»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы».

Аналогично могут предусматриваться субсчета для учета экспортных пошлин, налога с продаж и др. Кроме того, открывается субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

В течение месяца по счету 90 «Продажи» составляются бухгалтерские проводки:

- Дт 90-2 Кт 43 – на сумму проданной готовой продукции (работ, услуг) по себестоимости;
- Дт 62 Кт 90-1 – на сумму выручки от продажи по ценам реализации;
- Дт 90-3 Кт 68 – на сумму начисленного налога на добавленную стоимость;
- Дт 51 Кт 62 – при оплате покупателем;
- Дт 90-2 Кт 44 – на сумму коммерческих расходов.

Предварительно расходы, связанные с реализацией (упаковка, погрузка, разгрузка, доставка), собираются по дебету счета 44 в корреспонденции с разными счетами в зависимости от вида расходов, а затем сумма, относящаяся к реализованной продукции, списывается на дебет счета 90.

Из приведенных бухгалтерских проводок видно, что по дебету счета 90 отражается полная (коммерческая) себестоимость реализованной продукции (работ, услуг), а по кредиту – выручка от реализации.

Аналитический учет ведется по каждому виду проданной продукции, а также по покупателям.

По окончании каждого месяца сопоставляются итоги оборотов по субсчетам счета 90: сумма итогов дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 с итогом кредитовых оборотов по субсчету 90-1.

Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эта сумма записывается заключительным оборотом отчетного месяца:

- Дт 90-9 Кт 99 «Прибыли и убытки» (в случае прибыли);
- Дт 99 «Прибыли и убытки» Кт 90-9 (в случае убытка).

Таким образом, по окончании каждого месяца на синтетическом счете 90 «Продажи» никакого сальдо не имеется. Однако все субсчета этого счета имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается, начиная с января отчетного года. До конца отчетного года никаких списаний по субсчетам счета 90 «Продажи», как правило, быть не должно.

В декабре отчетного года после списания финансового результата за указанный месяц внутри счета 90 «Продажи» производятся заключительные записи по закрытию всех субсчетов. Для этого оборотами со всех субсчетов списываются соответствующие сальдо на субсчет 90-9. Субсчета 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 закрываются записями по кредиту в дебет субсчета 90-9. Сумма с субсчета 90-1 списывается с дебета в кредит субсчета 90-9. В результате произведенных записей по состоянию на 1 января нового отчетного года ни один из субсчетов счета 90 «Продажи» сальдо не имеет.

Таким образом, и по дебету, и по кредиту счета 90 отражается одно и то же количество проданной продукции (работ, услуг), но в разной оценке: по дебету – по себестоимости, по кредиту – по ценам реализации. При сопоставлении дебетового и кредитового оборотов счета 90 определяется финансовый результат от продажи (прибыль или убыток). В том случае, если выручка больше полной (коммерческой) себестоимости, то получается прибыль, в обратном случае – убыток. Прибыль (убыток) переносится на счет 99, т.е. счет 90 «Продажи» закрывается счетом 99 «Прибыли и убытки».

6. БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему показателей об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности.

Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса на предприятии. Она составляется на основании данных всех видов учета – бухгалтерского, статистического и оперативно-технического.

Органическая связь между бухгалтерским учетом и отчетностью устанавливается лишь в том случае, когда получаемые в учете итоговые данные вливаются в соответствующие формы отчетности в виде синтезированных показателей.

Бухгалтерская отчетность является важной предпосылкой организации эффективных деловых связей всех участников рыночных отношений. Недостаток информации, предоставляемой пользователям отчетности, может существенно ограничить приток дополнительного капитала как одного из источников расширения деятельности организации, если деловые партнеры не могут получить интересующие их сведения о финансовой устойчивости предприятия, его платежеспособности, перспективах развития.

Кроме этого, информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности необходима руководству организации для координации своей деятельности и принятия управленческих решений.

Поскольку в условиях рыночных отношений бухгалтерская отчетность служит, с одной стороны, интересам организации, представляющей итоговую информацию о результатах своей деятельности, а с другой стороны – интересам всех заинтересованных внешних пользователей этой информации (инвесторов, кредиторов, банков, фискальных органов и т.д.), основными задачами бухгалтерской отчетности являются следующие:

- составление отчетности всеми хозяйствующими субъектами, разных организационно-правовых форм и видов деятельности;
- соблюдение субъектами при составлении отчетности базовых принципов и правил бухгалтерского учета с целью получения достоверной итоговой информации;
- раскрытие в отчетности альтернативных вариантов способов и методов ведения бухгалтерского учета, принятых в учетной политике и влияющих на финансовое состояние организации;
- соответствие международно признанным принципам бухгалтерской отчетности, особенно той, которая представляет интерес для зарубежных инвесторов.

6.1. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Бухгалтерский учет в России ведется согласно нормативным документам, которые имеют разный статус. Одни из них обязательны к применению, другие носят рекомендательный характер. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

- федеральные стандарты;
- отраслевые стандарты;
- рекомендации в области бухгалтерского учета;
- стандарты экономического субъекта.

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;
- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;
- требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;
- состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;
- условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;
- состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

Федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету (включая учетную политику, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения) организаций бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

6.2. ВИДЫ ОТЧЕТНОСТИ, ЕЕ КЛАССИФИКАЦИЯ

Существуют различные виды отчетности.

В зависимости от промежутков времени, за которые она составляется, различают отчетность месячную, квартальную, годовую. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной.

Квартальная бухгалтерская отчетность составляется за 1 квартал, полугодие и за 9 месяцев.

Годовая отчетность формируется за отчетный год и раскрывает все стороны хозяйственной деятельности организации.

По своему предмету отчетность подразделяется на общую и специальную.

Общая отчетность характеризует хозяйственную деятельность предприятия в целом.

Специальная отчетность отражает только определенные стороны предпринимательской деятельности (материально-техническое снабжение; состояние расчетов с дебиторами, кредиторами, подотчетными лицами и т.д.)

В зависимости от назначения отчетность может быть внешняя и внутренняя.

Внешняя отчетность служит средством информирования внешних пользователей – заинтересованных юридических и физических лиц о характере деятельности, доходности, имущественном положении организации. Внешняя бухгалтерская отчетность, в соответствии, с международной практикой, обязательно подлежит опубликованию, поэтому ее еще называют публичной.

Внутренняя бухгалтерская отчетность составляется для самого хозяйственного субъекта с целью оперативного и общего управления организацией, и вызвана потребностями хозяйства.

В зависимости от степени обобщения данных отчетность подразделяется на первичную, сводную, консолидированную.

Первичная отчетность составляется на основании данных текущего бухгалтерского учета одной организации.

Сводную отчетность формируют методом свода (суммирования) организации, имеющей филиалы и подразделения, выделенные на отдельные балансы.

Консолидированная отчетность представляет собой отчетность группы взаимосвязанных организаций, находящихся в определенных финансово-хозяйственных взаимоотношениях.

В зависимости от содержания отчетность делится на оперативную, бухгалтерскую (финансовую), статистическую и налоговую.

Оперативная отчетность характеризует отдельные фрагменты деятельности организации и служит для текущего контроля за хозяйственной деятельностью предприятия (отчет кассира о движении наличных денег в кассе, отчет о выполнении отгрузки и плана реализации продукции и т.д.). Ее содержание и назначение определяет сама организация. Для отражения информации в оперативной отчетности используются различные измерители: натуральные, трудовые, стоимостные.

Бухгалтерская отчетность формируется на основании данных синтетического и аналитического учета и подтверждается результатами инвентаризации. Поэтому данные, представленные в бухгалтерской отчетности, являются более достоверными в отличие от других видов. Эта отчетность рассматривает финансово-хозяйственную деятельность организации в целом.

Статистическая отчетность составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации за отчетный период как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Она предназначена для обобщения и анализа данных в рамках различных сегментов (отраслей, регионов) или экономики в целом. В ней отражены отдельные стороны деятельности организации.

Существуют определенные отличия бухгалтерской отчетности от статистической. Бухгалтерская отчетность характеризует имущество и финансовое положение конкретной организации, и результаты ее хозяйственной деятельности. Каждая организация в данном случае рассматривается как юридически самостоятельный субъект.

В статистической отчетности организация раскрывается не только как отдельный субъект хозяйствования, но и как часть народного хозяйства в целом.

Бухгалтерская отчетность выражается только в стоимостном измерении, в то время как в статистической отчетности используются кроме стоимостных измерителей, еще натуральные и трудовые измерители.

Налоговая отчетность представляется в органы налоговой службы и характеризует состояние обязательств организации, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей.

6.3. ПРАВИЛА СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Составление отчетности является завершающим этапом учетного процесса на предприятии. В отчетности нарастающим итогом с начала года отражают имущественное и финансовое положение организации, результаты ее деятельности за соответствующий период (квартал, год).

Поэтому при составлении бухгалтерской отчетности должны быть выполнены, прежде всего, следующие правила:

Соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики, исходя из порядка, установленного законодательством. Изменение учетной политики по сравнению с предыдущим годом должно быть оговорено в годовой бухгалтерской отчетности (пояснительная записка).

Все хозяйственные операции, проведенные в отчетном периоде, а также результаты инвентаризации должны быть отражены полностью.

Данные аналитического учета должны быть тождественны данным синтетического учета на 1-е число каждого месяца.

Показатели бухгалтерских отчетов и балансов должны соответствовать данным синтетического и аналитического учета.

Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. Если баланс на 1 января не соответствует заключительному балансу, причины этого несоответствия следует объяснить в пояснительной записке.

Если в отчетности текущего или прошлого года были обнаружены искажения, то производятся изменения в отчетности текущего года.

Таким образом, при составлении годового бухгалтерского отчета должен быть обеспечен полный охват учетом всех записей за истекший год.

6.4. ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К ОТЧЕТНОСТИ

Основные требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности, содержатся в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Данные нормативные документы, если говорить кратко, содержат следующие требования:

- достоверности и полноты (качественное требование);
- целостности (процедурное требование);
- последовательности (процедурное требование);
- сопоставимости (процедурное требование);
- существенности (качественное требование);
- отчетного периода (процедурное требование);
- оформления бухгалтерской отчетности (процедурное требование).

Требование *достоверности и полноты* означает, что бухгалтерская отчетность должна давать полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Соблюдение этого требования позволяет организации самостоятельно включать дополнительные показатели и пояснения, в том числе всевозможные расшифровки отдельных статей Бухгалтерского баланса и Отчета о финансовых результатах.

Требование *целостности* говорит о необходимости включения в бухгалтерскую отчетность всех хозяйственных операций, произведенных организацией, а также ее филиалами, подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

Требование *последовательности* означает, что содержание и формы бухгалтерской отчетности применяются последовательно от одного отчетного периода к другому (необходимость постоянства в содержании и формах отчетности). Организация составляет бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года. При этом месячная и квартальная отчетность является промежуточной.

С требованием последовательности неразрывно связано *требование сопоставимости*. Оно означает, что в бухгалтерской отчетности данные приводятся как минимум за два года – за отчетный год и за год, предшествующий отчетному. Если данные за период, предшествовавший отчетному, несопоставимы с данными отчетного периода, то первые подлежат корректировке, которая должна быть раскрыта в пояснительной записке с указанием причин.

Данные в бухгалтерской отчетности могут приводиться и за более продолжительный период (три, четыре, пять лет), что говорит о необходимости включения соответствующих граф и строк в формы бухгалтерской отчетности. Все приводимые в отчетности данные должны быть сопоставимы между собой. Корректировка данных предыдущих периодов должна производиться по учетной политике отчетного года.

Требование *существенности* означает, что каждый существенный показатель, способный повлиять на экономическое решение пользователей бухгалтерской отчетности, дол-

жен представляться в ней отдельно. Несущественные суммы могут объединяться и не представляться отдельно. К примеру, в бухгалтерском балансе активы и обязательства, которые слишком незначительны, чтобы отражать их отдельной строкой, показывают в составе прочих активов и обязательств.

Следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для того, чтобы требовалось их отдельное представление в бухгалтерском балансе и отчете о финансовых результатах, могут быть достаточно существенны, чтобы представляться обособленно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Доходы организации» существенной признается сумма, удельный вес которой в общем итоге соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%. При этом организация может принять решение о применении другого критерия существенности.

Требование отчетного периода говорит о том, что бухгалтерская отчетность составляется за отчетный год. Отчетным годом считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданной организации считается период со дня ее государственной регистрации по 31 декабря, а для организации вновь созданной после 30 сентября – с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Требование оформления говорит о том, что отчетность должна быть составлена на русском языке, в валюте РФ (в рублях), за основу принимаются образцы форм, рекомендованные МФ РФ.

Требования утвержденных стандартов по бухгалтерскому учету к раскрытию информации по отдельным объектам учета (отдельные виды активов, пассивов, доходов, расходов) в бухгалтерской отчетности, условия хозяйствования (объем продаж, совокупная стоимость активов, регионы, виды деятельности и т.п.) коммерческих организаций вызывают необходимость уйти от унифицированного подбора показателей, формирующих бухгалтерскую отчетность. В связи с этим МФ РФ может только рекомендовать организациям при разработке форм бухгалтерской отчетности, представляемых в установленные адреса, учитывать рекомендованные образцы.

Отчетные показатели в формах приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков; если организация имеет существенные обороты продаж, обязательств и т.д. ей разрешается приводить данные в миллионах рублей без десятичных знаков.

Отчетность подписывает руководитель организации и главный бухгалтер, либо специалист, ведущий бухгалтерский учет.

В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

Если в отчетности присутствуют отрицательные показатели и показатели, которые должны вычитаться при подсчете итоговых данных, то эти показатели следует указывать в круглых скобках, что соответствует международным стандартам финансовой отчетности. Например, в балансе в круглых скобках необходимо указать данные о непокрытом убытке. В Отчете о финансовых результатах аналогично указываются данные о себестоимости проданной продукции, а также коммерческих и управленческих расходах, процентов к уплате и прочих расходах и т.д.

6.5. ПОЛЬЗОВАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ПОРЯДОК И СРОКИ ЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ

Пользователи бухгалтерской отчетности – это юридические или физические лица, заинтересованные в информации об организации (ПБУ 4/99).

Предприятия всех организационно-правовых форм в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ представляют бухгалтерскую отчетность следующим пользователям:

Собственникам предприятия (участникам, учредителям, акционерам) в соответствии с учредительными документами.

Органу государственной налоговой службы по месту регистрации предприятия.

Территориальным органам государственной статистики по месту регистрации предприятия (только годовую отчетность согласно приказу Росстата от 12.08.08 № 185).

Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям в соответствии с законодательством.

Все пользователи отчетности делятся на внешних и внутренних. К внутренним пользователям относят в основном собственников предприятия, администрацию и работников предприятия.

К внешним пользователям бухгалтерской отчетности относятся инвесторы, кредиторы предприятия, поставщики, клиенты, общественность и т.д.

Предприятия обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность в течение 90 дней по окончании года, а квартальную – в течение 30 дней по окончании квартала. Конкретная дата предоставления отчетности устанавливается учредителями в пределах сроков, установленных законодательством.

Датой представления бухгалтерской отчетности считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее почтового отправления. Если дата представления отчетности совпадает с выходным днем (нерабочим), то срок представления отчетности переносится

на следующий за ним рабочий день. Подтвердить дату представления отчетности в электронном виде можно на основании квитанции, которую высылает по электронной почте налоговый инспектор после получения отчетности.

6.6. СОСТАВ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В соответствии с приказом МФ РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.2010 г. № 66н, в состав годовой бухгалтерской отчетности организаций в России включаются следующие формы:

Бухгалтерский баланс;

Отчет о финансовых результатах;

Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;

Отчет об изменениях капитала;

Отчет о движении денежных средств;

Отчет о целевом использовании полученных средств (форма 0710006) – составляют только общественные (некоммерческие) организации, не осуществляющие предпринимательской деятельности.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах – их разрешено оформлять как в табличном, так и в текстовом виде.

Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, когда в соответствии с законодательством РФ она подлежит обязательному аудиту.

Если организация самостоятельно приняла решение о проведении аудита бухгалтерской отчетности, аудиторское заключение также может быть включено в состав бухгалтерской отчетности.

Организация, представляющая отчетность, самостоятельно определяет детализацию показателей по статьям отчетных форм в зависимости от их существенности.

Субъекты малого предпринимательства, могут применять упрощенный порядок формирования бухгалтерской отчетности:

– в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах можно включать показатели только по группам статей без детализации);

– в приложениях к балансу и отчету о финансовых результатах можно приводить только наиболее важную информацию, без знания которой невозможно оценить финансовое положение организации.

В состав промежуточной (месячной и квартальной) отчетности входят:

Бухгалтерский баланс;

Отчет о финансовых результатах.

Если организация примет решение представлять промежуточную отчетность в более объемном виде для заинтересованных пользователей, ей предоставляется право формировать ее на уровне состава годовой бухгалтерской отчетности.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение бухгалтерской отчетности.
2. Кто такие пользователи бухгалтерской отчетности?
3. Сроки предоставления бухгалтерской отчетности.
4. Каковы цели бухгалтерской отчетности?
5. Состав бухгалтерской финансовой отчетности.

7. АУДИТ

7.1. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА

7.1.1. Цель аудита

Закон о бухгалтерском учете [1] требует, чтобы все хозяйствующие субъекты составляли бухгалтерскую отчетность.

В первую очередь бухгалтерская отчетность нужна внешним пользователям, для которых это основной источник информации о финансовом положении хозяйствующего субъекта и результатах деятельности, а также о движении денежных средств.

Информация, содержащаяся в отчетности, должна быть достоверной, тогда у внешних пользователей будет возможность сделать правильные выводы и принять обоснованные решения.

Аудиторская проверка повышает степень уверенности пользователей в бухгалтерской отчетности.

Аудитор проводит проверку, собирает аудиторские доказательства и на их основе формирует свое мнение относительно того, подготовлена ли бухгалтерская отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с критериями применимой концепции подготовки отчетности.

В качестве концепции подготовки отчетности могут использоваться национальные или международные стандарты учета и отчетности.

Различают два подхода к оценке достоверности бухгалтерской отчетности:

– достоверное представление, когда при подготовке отчетности может потребоваться раскрытие информации в большем объеме или в исключительных случаях отступление от требований концепции подготовки отчетности, если это обеспечит достоверность отчетных данных;

– соответствие, когда достоверной считается отчетность, составленная в строгом соответствии с требованиями концепции.

Обычно аудиторское мнение не выражается относительно перспектив деятельности предприятия в будущем и не включает оценку результативности работы руководства предприятия. Заинтересованный пользователь в состоянии сделать собственные выводы, если получит достоверную бухгалтерскую отчетность.

Обязанности руководства хозяйствующего субъекта. По закону «О бухгалтерском учете» за подготовку отчетности отвечает руководитель хозяйствующего субъекта. Руково-

дитель подписывает экземпляр отчетности на бумажном носителе, подтверждая, что представленная информация достоверна.

Отчетность предприятия включает предпосылки – заявления руководства, сделанные в явной или иной форме.

Считается, что подписывая бухгалтерскую отчетность, руководитель утверждает следующее:

– все объекты учета, отраженные в отчетности, существуют на самом деле.

– все объекты учета, которые должны быть отражены в отчетности, отражены полностью, без каких-либо пропусков.

– все активы предприятия контролируются им на законных основаниях, а все обязательства, отраженные в отчетности, являются действительно обязательствами предприятия.

Руководство предприятия отвечает за функционирование системы внутреннего контроля.

Аудитору должен быть предоставлен доступ ко всей информации, которая потребуется аудитору для формирования мнения, в том числе возможность общения с лицами, у которых могут быть необходимые сведения.

Концепция аудита исходит из того, что руководитель предприятия добросовестно выполняет свои обязанности, и прилагает все усилия к тому, чтобы бухгалтерская отчетность была достоверна. Задача аудитора – убедиться в том, что эти усилия были не напрасными. Чаще всего по результатам проверки аудитор выдает положительное мнение без оговорок.

Обязанности независимого аудитора. Для обоснования своего мнения аудитор обязан получить *разумную уверенность* в том, что отчетность в целом свободна от существенных искажений, которые могут быть как преднамеренными, так и случайными.

Разумная уверенность – это высокий, но не абсолютный уровень уверенности.

При планировании и проведении проверки, при оценке воздействия на показатели отчетности выявленных и прогнозируемых искажений, аудитор применяет принцип существенности.

Аудиторские доказательства включают не только бухгалтерскую информацию, но и прочую информацию, которая полезна аудитору. Например, чтобы понять, правильно или нет отражены данные о затратах на производство хлеба, аудитор должен иметь представление о технологическом процессе и рецептуре продукции.

Аудитор должен собрать достаточное количество надлежащих доказательств. Объем необходимых доказательств зависит от оценки аудитором риска существенного искажения отчетности – чем выше риск, тем больше доказательств потребуется собрать.

При планировании и проведении аудита аудитор обязан применять профессиональное суждение и придерживаться профессионального скептицизма, а также:

– выявлять и оценивать риски существенного искажения на основе понимания деятельности хозяйствующего субъекта и его среды, включая систему внутреннего контроля;

– получать достаточное количество надлежащих аудиторских доказательств путем разработки и внедрения соответствующих аудиторских процедур в ответ на оцененные риски;

– формировать мнение о проверяемой бухгалтерской отчетности, основываясь на выводах, полученных в результате собранных аудиторских доказательств.

Мнение аудитор выражает в Аудиторском заключении, которое составляется в соответствии с требованиями стандартов аудита.

Аудитор применяет свои знания, опыт и навыки с учетом требований стандартов аудита, бухгалтерского учета и этики. К основным этическим принципам аудита относят:

– честность;

– объективность;

– профессиональную компетентность и должную тщательность;

– конфиденциальность;

– профессиональное поведение.

Аудитор должен быть независим от хозяйствующего субъекта, который он проверяет, так он сможет действовать честно, быть объективным и поддерживать состояние *профессионального скептицизма*.

Профессиональный скептицизм означает, что аудитор ставит под сомнение информацию, не оставляет без внимания любые признаки возможных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок, критически оценивает собранные доказательства.

Признаки возможных искажений:

– одно аудиторское доказательство противоречит другому аудиторскому доказательству, например, в расчетной ведомости указана сумма заработной платы, начисленной Иванову А.И., – 50 тыс. руб., а при опросе работник сказал аудитору, что его заработок – 15 тыс. руб.;

– сомнительные документы с приписками, подчистками, исправлениями.

Как правило, аудитор не проводит экспертизу для установления подлинности документов, но в подозрительных случаях аудитор может прибегнуть к помощи эксперта.

Если аудитор считает, что руководство предприятия является честным и добросовестным, он должен найти убедительные доказательства в подтверждение своего мнения.

Риск существенного искажения состоит в том, что до начала аудита в бухгалтерской отчетности содержится существенное искажение, он включает два компонента:

– **неотъемлемый риск** – подверженность данных об остатках по счетам, видах операций или раскрытия информации искажению, которое может быть существенным само по себе или в совокупности с другими искажениями;

– **риск средств контроля** заключается в том, что искажение не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено при помощи соответствующих средств контроля организации.

Чем выше риск существенного искажения, тем выше аудиторский риск, т.е. вероятность выражения аудитором ошибочного мнения.

Теоретически возможны следующие варианты:

– аудитор высказывает мнение, что отчетность свободна от существенных искажений, в то время как в ней эти искажения есть;

– аудитор высказывает мнение, что в отчетности есть существенные искажения, в то время как они отсутствуют.

На практике второй вариант встречается редко.

Аудитор не в состоянии снизить аудиторский риск до нуля из-за **неотъемлемых ограничений** аудита, которые связаны:

– с природой бухгалтерской отчетности.

– с характером аудиторских процедур.

– с необходимостью проведения аудита в разумные сроки и за разумную цену.

Чтобы провести аудит качественно и в разумные сроки, аудитору необходимо:

– составить план аудита, чтобы он был проведен наиболее эффективно;

– максимум усилий направить на проверку областей, где наиболее вероятны риски существенного искажения;

– пользоваться тестированием и иными способами исследования генеральных совокупностей на предмет искажений.

Существование неотъемлемых ограничений аудита не означает, что аудитор может довольствоваться менее убедительными аудиторскими доказательствами.

7.2. СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ

Аудитор может принять предложение о проведении аудита или продолжить его проведение, если:

– обязательные условия для проведения аудита имеются в наличии;

– аудитор и руководство предприятия одинаково понимают условия аудиторского задания.

К обязательным условиям проведения аудита относят использование руководством при составлении отчетности приемлемой концепции подготовки этой отчетности и призна-

ние руководством своей ответственности за подготовку отчетности и за внутренний контроль на предприятии.

Приемлемая концепция подготовки отчетности создает для руководства организации надлежащую основу для работы, а аудитору дает критерии для проверки этой отчетности.

Предполагается, что для подготовки отчетности общего назначения приемлемо использовать:

- Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО);
- Международные стандарты финансовой отчетности для организаций общественного сектора (МСФООС);
- принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности, распространяемые соответствующей авторитетной организацией по разработке стандартов в той или иной юрисдикции, если эта организация следует определенному и прозрачному регламенту работы, позволяющему учитывать мнение широкого круга заинтересованных сторон.

В Российской Федерации хозяйствующие субъекты при подготовке отчетности руководствуются законом о бухгалтерском учете и положениями по бухгалтерскому учету, в первую очередь, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.

Аудитору должен быть обеспечен доступ ко всей информации, которая имеет значение для проведения проверки. Если руководство предприятия до начала проверки ограничит объем работ, а аудитор поймет, что в таких условиях он откажется от выражения мнения об отчетности, то аудитор не должен соглашаться на такое задание.

Если аудитор определил, что применяемая руководством предприятия концепция подготовки бухгалтерской отчетности, является неприемлемой или руководство не берет на себя ответственность за составления отчетности и состояние СВК, аудитор не может принять задание.

Условия задания, согласованные аудитором и руководством, оформляют в письменном виде, обычно – в письме-соглашении. Условия должны включать:

- а) цель и объем аудита бухгалтерской отчетности;
- б) обязанности аудитора;
- в) обязанности руководства;
- г) указание на применимую концепцию подготовки отчетности;
- д) описание предполагаемой формы и содержания заключений и отчетов, которые должен выдать аудитор.

Отправка аудитором письма-соглашения об условиях задания до начала проверки поможет избежать недоразумений и отвечает интересам обеих сторон.

Дополнительно в письме-соглашении можно указать:

- применимое законодательство, нормативные акты, Международные стандарты аудита, этические и другие стандарты профессиональных организаций, которые соблюдает аудитор;

- факт, что в силу неотъемлемых ограничений аудита, в сочетании с неотъемлемыми ограничениями СВК, некоторые существенные искажения могут остаться не обнаруженными, несмотря на надлежащее планирование и проведение аудита;

- ожидание того, что руководство предоставит письменные заявления;

- согласие руководства предоставить аудитору проект бухгалтерской отчетности и сопутствующей информации, чтобы аудитор мог завершить задание в соответствии с предлагаемым графиком;

- согласие руководства информировать аудитора о фактах, которые могут повлиять на отчетность, и о которых руководство узнало в период между датой аудиторского заключения и датой выпуска отчетности;

- основу расчета стоимости услуг и порядок выставления счетов;

- запрос руководству о подтверждении получения письма-соглашения об условиях аудиторского задания и согласия с указанными в нем условиями задания.

При необходимости в письме-соглашении об условиях аудиторского задания могут быть указаны договоренности:

- об участии других аудиторов и специалистов в некоторых аспектах выполнения задания;

- об участии внутренних аудиторов и других сотрудников предприятия.

Если аудит проводится повторно, письмо-обязательство целесообразно направить руководству еще раз в следующих обстоятельствах:

- неправильное понимание руководством цели и объема аудита;

- пересмотренные или специальные условия аудиторского задания;

- недавнее изменение в составе высшего руководства;

- значительное изменение в составе собственников;

- значительное изменение в характере или масштабе деятельности предприятия;

- изменение в требованиях закона или нормативных актах;

- изменение в концепции подготовки отчетности;

- изменение в прочих требованиях, связанных с отчетностью.

Аудитору запрещается соглашаться на внесение изменений в условия аудиторского задания в случаях, когда для этого отсутствует разумное обоснование.

Изменение условий не может считаться оправданным, если это изменение относится к информации, которая неверна, не является исчерпывающей или не удовлетворяет иным

требованиям. Например, если аудитор не может получить достаточное количество аудиторских доказательств, касающихся дебиторской задолженности, а проверяемое предприятие предлагает вместо аудита провести обзорную проверку.

Если условия аудиторского задания меняются, аудитор и руководство должны согласовать и изложить новые условия выполнения задания в тексте письма-соглашения о проведении аудита.

Если аудитор не в состоянии согласовать изменения условий аудиторского задания, а руководство не разрешает ему продолжать начатое задание на исходных условиях, аудитор должен:

- отказаться от дальнейшего выполнения задания, если это допустимо;
- определить, необходимо ли доложить о таких обстоятельствах собственникам или регулирующим органам.

7.3. АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ

Аудиторская документация обеспечивает доказательства:

- для обоснования вывода аудитора о достижении им основных целей;
- соблюдения стандартов и применимых нормативных требований при планировании и проведении аудита.

Аудиторская документация:

- помогает аудиторской группе в планировании и проведении аудита;
- помогает уполномоченным членам аудиторской группы в руководстве и контроле аудиторской работы;
- обеспечивает подотчетности аудиторской группы в ее работе;
- сохраняет данные по вопросам, являющимся значимыми для будущих аудиторских заданий;
- обеспечивает проведение обзорных проверок и инспектирование в целях контроля качества;
- обеспечивает возможности проведения внешнего инспектирования в соответствии с применимыми нормативными требованиями.

Аудитор должен готовить документацию своевременно. Это повышает качество выполнения аудиторского задания и облегчает оценку собранных доказательств и сделанных выводов до завершения работы над аудиторским заключением. Документация, подготовленная после окончания аудиторской работы, может оказаться менее точной, чем документация, которая готовилась сразу.

Аудитор должен готовить документацию, которая достаточна для того, чтобы опытный аудитор, ранее не связанный с проведением конкретного аудиторского задания, мог понять:

- характер, сроки и объем выполненных процедур для соблюдения стандартов аудита и применимых нормативных требований;
- результаты выполненных процедур и собранные доказательства;
- значимые вопросы, возникшие в ходе аудиторского задания, сделанные по ним выводы, и значимые профессиональные суждения, использованные при формулировании этих выводов.

Форма, содержание и объем аудиторской документации зависят от:

- размера и сложности объекта аудита;
- характера выполняемых аудиторских процедур;
- выявленных рисков существенного искажения;
- значительности собранных аудиторских доказательств;
- характера и объема выявленных расхождений;
- необходимости документирования вывода или обоснования вывода, которые не очевидны из выполненных работ или собранных доказательств;
- применявшейся методологии и инструментария проведения аудита.

Аудиторская документация может вестись на бумаге либо на электронных или иных носителях. Примеры аудиторской документации:

- аудиторские программы;
- аналитические документы;
- памятные записки по проблемным вопросам;
- краткие сводки значимых вопросов;
- письма-подтверждения и письменные заявления;
- контрольные перечни;
- переписка (включая электронную переписку) по значимым вопросам.

Аудитор может включить в документацию выдержки или копии документов проверяемой организации. Аудиторская документация не подменяет бухгалтерские записи организации.

Аудитор не обязан:

- включать в документацию свои черновики и пробные варианты бухгалтерской отчетности;
- документировать все вопросы, рассмотренные в ходе проверки.

Аудитор не обязан документировать отдельно факт соблюдения тех требований, соблюдение которых подтверждается документами, приобщенными к аудиторскому файлу. Например:

- наличие надлежащим образом документированного плана аудита показывает, что аудитор планировал проверку;

- наличие в аудиторском файле подписанного письма-соглашения об условиях задания показывает, что аудитор согласовал условия аудиторского задания с руководством.

Аудитор может подготовить в составе документации краткую сводку (записку или меморандум о завершении работ). В ней он опишет значимые вопросы, выявленные в ходе аудита и то, каким образом они были разрешены. Такая сводка полезна при проведении инспектирования документации, особенно по масштабным и сложным аудиторским заданиям. Подготовка такой сводки может помочь аудитору при рассмотрении значимых вопросов. С ее помощью аудитор может выявить, не осталось ли какой-либо значимой цели, которой аудитор не смог достичь.

При документировании характера, сроков и объема выполненных процедур аудитор должен зафиксировать:

- каковы отличительные характеристики протестированных статей или вопросов. Отличительные признаки будут изменяться в зависимости от применяемой процедуры и тестируемой статьи или вопроса. Например:

- при проведении детального тестирования заказов на закупки аудитор обозначит отбираемые для проверки документы по уникальным номерам;

- при использовании систематической выборки из генеральной совокупности документов, аудитор обозначит отбираемые документы, указав их источник, начало диапазона выборки и ее интервал;

- при проведении опроса сотрудников предприятия, аудитор укажет даты проведения опросов, а также фамилии и наименования должностей этих сотрудников;

- для процедуры наблюдения аудитор опишет наблюдаемый процесс или вопрос, имеющих отношение к нему лиц, соответствующие обязанности этих лиц, а также где и когда выполнялось наблюдение.

- кто выполнял аудиторскую работу, с указанием даты, на которую такая работа была завершена;

- кто проверял выполненную аудиторскую работу, с указанием даты и объема такой проверки.

Аудитор должен документировать обсуждения значимых вопросов с руководством, включая характер вопросов, когда и с кем происходили эти обсуждения.

Если аудитор выявил информацию, которая не соответствует его окончательным выводам в отношении того или иного значимого вопроса, он должен документировать, каким образом это несоответствие урегулировано.

Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор сочтет необходимым отступить от выполнения требования того или иного стандарта, он должен задокументировать, каким образом выполненные им альтернативные процедуры достигают целей, предусмотренных этим требованием, а также каковы причины допущенного отступления.

Если, в исключительных обстоятельствах, аудитор выполняет новые или дополнительные аудиторские процедуры или приходит к новым выводам *после даты* аудиторского заключения, он должен документировать:

- каковы обстоятельства, с которыми он столкнулся;
- выполненные новые или дополнительные процедуры, собранные доказательства и сделанные выводы, их влияние на аудиторское заключение;
- когда и кем были внесены и проверены соответствующие изменения в документацию.

После даты аудиторского заключения аудитор должен своевременно собрать документацию в аудиторский файл и завершить процедуры его окончательного формирования. Завершение окончательного формирования аудиторского файла после даты аудиторского заключения не предполагает выполнение каких-либо новых процедур или формирование новых выводов. Изменения вносят, если они носят административный характер. Например:

- удаление или изъятие устаревшей документации;
- сортировка, упорядочение и расстановка ссылок в рабочей документации;
- подписание контрольных перечней, относящихся к процессу формирования аудиторского файла;
- документирование доказательств, которые аудитор собрал, обсудил и согласовал с соответствующими членами аудиторской группы до даты аудиторского заключения.

По завершении окончательного формирования аудиторского файла аудитору запрещается удалять или выбрасывать какую бы то ни было документацию до истечения срока ее хранения. Срок хранения документации обычно составляет не менее пяти лет с даты аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности организации.

Задание 1. Дайте определение следующим понятиям:

- бухгалтерский учет;
- методы бухгалтерского учета;
- этапы учетного процесса;

- нормативное регулирование бухгалтерского учета;
- учетная политика;
- финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Задание 2. Объясните следующие понятия:

- адвокатская тайна;
- врачебная тайна;
- нотариальная тайна;
- тайна следствия;
- аудиторская тайна;
- налоговая тайна;
- государственная тайна;
- коммерческая тайна.

Какие сведения не могут составлять коммерческую тайну? Перечислите их.

Задание 3. Ответить на тестовые задания.

1. Аудиторская деятельность представляет собой:

- 1) деятельность по управлению финансами предприятия и анализу хозяйственной деятельности;
- 2) деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиторских услуг, осуществляемая аудиторскими организациями и индивидуальными предпринимателями;
- 3) деятельность по составлению финансовой, налоговой отчетности, учету имущества и хозяйственных операций.

2. Для каких экономических субъектов аудиторская проверка обязательна:

- 1) закрытое акционерное общество;
- 2) представительство иностранного юридического лица;
- 3) аудиторская фирма с величиной активов, превышающей 50 млн руб.

3. Аудитор дает оценку соблюдения интересов собственников (акционеров, участников) и эффективности отдельных операций аудируемого лица:

- 1) да;
- 2) нет.

4. Проведение у экономического субъекта аудиторской проверки невозможно, если аудиторская организация в течении трех лет, непосредственно предшествовавших проверке, оказывала услуги по:

- 1) восстановлению бухгалтерского учета;
- 2) консультированию в области бухгалтерского учета;
- 3) постановке бухгалтерского учета;
- 4) обучению бухгалтерского персонала.

5. Аудитор – это:

- 1) физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов;
- 2) любой сотрудник аудиторской организации, участвующий в проведении аудита;
- 3) сотрудник, участвующий в проведении аудиторской проверки, но не несущий ответственности за ее результаты.

6. Аудиторская организация приняла решение о совмещении аудиторской деятельности с деятельностью брокера на фондовой бирже. Возможно ли такое совмещение видов деятельности:

- 1) возможно;
- 2) невозможно, так как аудит – это исключительный вид деятельности;
- 3) это определяется уставом аудиторской организации.

7. Обязательный аудит проводится:

- 1) аудиторами, имеющими квалификационные аттестаты аудитора, по договору трудового найма с проверяемой организацией;
- 2) индивидуальными аудиторами;
- 3) аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами.

8. При каком сочетании факторов можно считать, что требования, предъявляемых к аудиторским организациям Федеральным законом: «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2005 г. № 307-ФЗ, соблюдены?

- 1) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех при любой организационно-правовой форме;
- 2) численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех лет и организационно-правовая форма – закрытое акционерное общество;
- 3) численность аудиторов, являющихся работниками организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее пяти и организационно-правовая форма – закрытое акционерное общество.

Имеет ли аудитор право оказывать какие-либо услуги этим экономическим субъектам?

Задание 4. Определите вид угроз независимости, которые возникают в следующих случаях:

- аудитор или член его семьи имеет прямую финансовую заинтересованность или косвенную заинтересованность в клиенте;
- кредит, получаемый аудиторской организацией у аудируемой организации, являющейся банком, или гарантия кредита, предоставленная аудиторской организации аудируемой организацией, являющейся банком;
- длительное использование одного и того же старшего персонала на проверках у одного и того же клиента;
- оказание услуг по налогообложению;
- получение аудиторской организацией условной оплаты услуг по проверке (когда размер оплаты зависит от результатов проведенной проверки);
- идет или готовится судебное разбирательство в арбитражном суде между аудитором или аудиторской организацией и аудируемой организацией;
- аудиторская организация проводит оценку имущества для аудируемой организации и результаты этой оценки должны войти в финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемой организации;
- разрешение, подписание или совершение сделки, или исполнение иных полномочий от имени аудируемой организации или наличие таких полномочий;
- семейные и личные отношения между аудиторами и руководителями или иными сотрудниками аудируемой организации;
- аудиторская организация или аудитор предоставляет заем проверяемому клиенту, не являющемуся банком или аналогичным учреждением, или выступает поручителем обязательств такого клиента по займу;
- аудиторская организация имеет существенную финансовую заинтересованность в компании, контролирующей аудируемую организацию;
- аудиторская организация или аудитор имеет заинтересованность в какой-либо третьей организации, а аудируемая организация или один из ее руководителей или контролирующий собственник также имеет вложения в такую третью организацию;
- оказание аудируемой организации услуг, связанных с трансформацией отчетности;
- подготовка исходных документов или данных в электронной или иной форме, подтверждающих совершение сделки (например, заказов на поставку, табелей учета рабочего времени);

- оказание услуг по оценке, разработке и внедрению систем внутреннего финансового контроля и систем управления рисками;
- общий размер гонорара, получаемого от аудируемой организации, составляет значительную долю в общем размере доходов, получаемых аудиторской организацией;
- аудиторская организация заключает договор на проведение проверки по значительно более низкой цене, чем аудиторская организация-предшественница или чем предлагают другие аудиторской организации;
- получение подарков или других знаков гостеприимства от аудируемой организации;
- оплата гонорара, причитающаяся с аудируемой организации за профессиональные услуги, просрочена на продолжительное время, в особенности если значительная его часть не выплачена к моменту передачи аудируемой организации отчета о проверке за прошедший год;
- продолжительное использование одних и тех же специалистов по заданию на аудиторских проверках у одного клиента;
- определение того, какие из рекомендаций аудиторской организации следует реализовать.

8. ОЦЕНКА РИСКОВ И ОТВЕТНЫЕ ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА

8.1. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Планирование необходимо для эффективного проведения аудита отчетности.

При планировании разрабатывают общую стратегию аудита по заданию и составляют план аудита. Планирование помогает:

- уделить должное внимание важным вопросам проверки;
- своевременно выявить и устранить потенциальные проблемы;
- организовать аудиторское задание и руководить процессом его проведения таким образом, чтобы выполнить его эффективно;
- выбрать членов аудиторской группы, обладающих необходимыми навыками и квалификацией для снижения ожидаемых рисков, распределить работу между ними;
- осуществлять руководство и контроль работы аудиторской группы, анализировать результаты этой работы;
- координировать работу аудиторов компонентов организации и экспертов.

Характер и объем работ по планированию зависят от размера и сложности проверяемого предприятия, опыта предшествующих проверок, изменений обстоятельствах, возникших в ходе проведения аудита.

Планирование задания обычно начинают сразу по завершении предыдущей проверки и продолжают до завершения текущего задания.

Планирование включает определение сроков определенных работ и процедур, которые должны быть завершены до начала выполнения последующих процедур. Начальный этап планирования включает:

- составление списка аналитических процедур, которые необходимо выполнить в качестве процедур оценки рисков;
- получение общего представления о нормативно-правовых актах, относящихся к деятельности организации, и того, каким образом организация выполняет требования этих актов;
- установление порядка определения существенности;
- анализ целесообразности привлечения экспертов;
- установление порядка выполнения прочих процедур оценки рисков.

Для того, чтобы скоординировать проведение некоторых процедур с работой персонала предприятия, аудитор может обсудить определенные вопросы планирования с руководством предприятия. Но аудитору надо позаботиться о том, чтобы проверка не стала слишком предсказуемой, что может поставить под угрозу ее эффективность. Например, если

аудитор согласует время своего присутствия на складе предприятия для наблюдения за проведением инвентаризации, материально-ответственные лица будут иметь возможность скрыть от него факты недостач или излишков запасов.

В планировании принимают участие руководитель задания и другие ключевые члены аудиторской группы.

Если аудит проводят впервые, работ по планированию обычно больше, так как у аудитора отсутствует опыт в отношении нового клиента.

Руководитель задания должен убедиться в том, что аудиторскую проверку **можно проводить**.

Для этого он проверяет:

- честность основных владельцев, ключевых руководителей и лиц, отвечающих за корпоративное управление организации;
- способность аудиторской группы выполнить конкретное задание (знания, опыт, достаточное время, техническая поддержка);
- возможность соблюдения этических требований аудиторской организацией и аудиторской группой;
- значимые вопросы, возникавшие в ходе текущего или предыдущего выполнения аудиторского задания, а также их последствия для продолжения отношений.

Основополагающие принципы профессиональной этики аудиторов включают:

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

Руководитель задания должен убедиться в том, что соблюдается требование независимости, и получить понимание условий аудиторского задания. Это позволит избежать недоразумений и споров с клиентом.

Аудитор должен разработать общую стратегию аудита, отражающую объем, сроки проведения и общую направленность аудита. На основе стратегии разрабатывают план аудита. При разработке **общей стратегии** аудитор:

- выявляет особенности задания, которые определяют его объем;
- подтверждает цели отчетности по аудиторскому заданию для планирования сроков проведения аудита и характера необходимого информационного взаимодействия;
- анализирует факторы, которые важны для определения направления деятельности аудиторской группы;
- изучает результаты предварительной работы по заданию;
- устанавливает характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для проведения данного аудита.

План аудита предусматривает решение вопросов, определенных в общей стратегии аудита. Разработка общей стратегии аудита и подробного плана аудита тесно взаимосвязаны, изменения в одном из этих документов обычно приводят к внесению соответствующих изменений в другой.

План аудита описывает:

- характер, сроки и объем планируемых процедур оценки рисков;
- характер, сроки и объем запланированных последующих процедур на уровне предпосылок;
- прочие запланированные процедуры.

При необходимости аудитор вносит изменения в общую стратегию и план аудита. Например, аудитор провел тестирование средств контроля сохранности запасов и дал им высокую оценку, но при проведении процедур проверки по существу была выявлена крупная недостача готовой продукции. Аудитор внесет в план и выполнит дополнительные процедуры, чтобы убедиться, что величины запасов в отчетности отражена в целом достоверно.

Аудитор планирует характер, сроки и объем процедур по руководству и контролю работы членов аудиторской группы, и по проверке результатов этой работы.

Общая стратегия аудита и план аудита обязательно включаются в состав аудиторской документации.

Документация является доказательством надлежащего планирования аудита. При планировании аудитор может использовать стандартные аудиторские программы или контрольные перечни, составленные с учетом конкретных обстоятельств задания.

Документация по общей стратегии аудита включает запись ключевых решений, необходимых для надлежащего планирования аудита и доведения значимых вопросов до членов аудиторской группы. Общую стратегию аудита часто излагают в форме меморандума (памятной записки).

Документация по плану аудита включает описание планируемого характера, сроков и объема процедур оценки рисков и последующих процедур на уровне предпосылок в ответ на оцененные риски, чаще всего в табличной форме. В рабочих документах должны быть изложены причины внесения изменений в стратегию и план аудита.

8.2. ВЫЯВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ПОСРЕДСТВОМ ИЗУЧЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ЕЕ ОКРУЖЕНИЯ

8.2.1. Процедуры оценки рисков

Аудитор обязан выявить и оценить риски существенного искажения, как по причине недобросовестных действий, так и вследствие ошибки, на уровне финансовой отчетности и на уровне предпосылок. Для этого аудитор проводит *процедуры оценки рисков*, изучая

предприятие и его окружение, включая систему внутреннего контроля. Затем в ответ на оцененные риски существенного искажения аудитор разрабатывает и осуществляет прочие аудиторские процедуры.

Система внутреннего контроля (СВК) – процессы, разработанные, внедренные и поддерживаемые представителями собственников, руководством и сотрудниками организации для обеспечения разумной уверенности в том, что:

- отчетность предприятия является достоверной и надежной;
- деятельность является результативной и эффективной;
- требования применимых законов и нормативных актов выполняются.

Как правило, аудитор понимает деятельность предприятия хуже, чем руководство предприятия, однако в достаточной степени, чтобы оценить риски существенного искажения.

Для формирования мнения о достоверности отчетности одних только процедур оценки рисков недостаточно.

Процедуры оценки рисков включают:

- направление запросов руководству, сотрудникам службы внутреннего аудита и другим сотрудникам, которые могут владеть информацией, помогающей выявить риски существенного искажения из-за недобросовестных действий или ошибки;
- аналитические процедуры, для проведения которых используют финансовую и нефинансовую информацию, например соотношение между объемом выручки и размерами торговых площадей. Если аудитор выявит необычные или неожиданные соотношения, это может быть признаком наличия рисков существенного искажения. Эффективность аналитических процедур повышается при использовании детальных данных;
- наблюдение и инспектирование документов предприятия, его помещений и производственных процессов.

Одновременно с процедурами оценки рисков аудитор может выполнять **тесты средств контроля** и **процедуры проверки по существу**.

Аудитор может использовать информацию, полученную в ходе предыдущих проверок, если она не утратила актуальность.

В начале проверки руководитель задания и ключевые члены аудиторской группы обсуждают, в какой степени отчетность предприятия подвержена существенному искажению. Руководитель задания информирует остальных членов группы о некоторых обсуждаемых вопросах, что помогает всем участникам задания понять, каким образом результаты работы, которую они выполняют, могут повлиять на другие аспекты проводимого аудита, включая решения о характере, сроках и объеме последующих процедур.

Аудитор должен получить понимание следующих вопросов:

- внешние факторы, включая применимую концепцию подготовки финансовой отчетности. В частности, на деятельность предприятия влияют отраслевые особенности,

например, в сельском хозяйстве в составе активов числятся затраты в озимые посевы. Но из-за непредсказуемых погодных условий озимые могут погибнуть – а это приводит к повышению рисков существенных искажений;

- характер организации, включая ее операционную деятельность, структуру собственности и корпоративного управления, виды инвестиций, структуру организации и способы ее финансирования, которые дадут возможность аудитору понять виды операций, остатки по счетам и раскрытие информации, которые ожидаются в финансовой отчетности;

- выбор и применение учетной политики. Аудитор должен оценить, соответствует ли учетная политика организации ее деятельности и применимой концепции подготовки финансовой отчетности, а также учетной политике, используемой в соответствующей отрасли;

- цели и стратегии организации, а также связанные с ними бизнес-риски, которые могут привести к рискам существенного искажения;

- порядок оценки и анализа финансовых результатов деятельности организации.

При знакомстве с операционной деятельностью предприятия аудитор может рассмотреть:

- из каких источников и за что предприятие получает выручку;

- особенности технологических процессов и связанные с ними экологические риски;

- осуществление совместной деятельности и аутсорсинг;

- расположение производственных сооружений, складов и офисов, а также расположение и количество запасов;

- основные покупатели и поставщики, соглашения в сфере трудовых отношений;

- операции со связанными сторонами.

Для понимания выбора и применения учетной политики следует рассмотреть:

- методы, используемые предприятием для учета существенных и необычных операций;

- положения учетной политики, касающиеся областей учета и отчетности, в которых недостаточно официальных рекомендаций или отсутствует согласие;

- изменения в учетной политике;

- новые положения по бухгалтерскому учету, стандарты финансовой отчетности и другие нормативные документы.

Вероятность выявления рисков существенного искажения повышается, если аудитор понимает бизнес-риски клиента. Однако аудитор не обязан выявлять или оценивать все бизнес-риски.

Например, компания выпустила новую модель телефона, однако в процессе эксплуатации были выявлены существенные недостатки этой модели. Помимо того, что компания обязана возместить ущерб покупателям, результаты продаж окажутся ниже ожидаемых показателей. Это напрямую влияет на риск существенного искажения отчетности.

Бизнес-риск может привести к риску существенного искажения в отношении видов операций, остатков по счетам и раскрытия информации на уровне предпосылок или на уровне отчетности в целом. Например, бизнес-риск, связанный с потерей заказчиков и покупателей, может повысить риск существенного искажения в оценке дебиторской задолженности. Однако тот же риск в сочетании с экономическим спадом может в будущем привести к прекращению деятельности организации – т.е. повлиять на всю отчетность в целом.

Многие условия и события могут указать на риски существенного искажения:

- Операции в экономически нестабильных регионах или на рынках, подверженных сильным колебаниям, или подлежащие сложному регулированию.
- Потеря крупных покупателей и заказчиков.
- Недоступность заемных средств.
- Значительные операции со связанными сторонами.
- Продажа части бизнеса или, наоборот, крупные приобретения.
- Недостаточная квалификация работников бухгалтерии.
- Значительная текучесть кадров среди ключевого персонала.
- Недостатки в системе внутреннего контроля.
- Замена информационных систем, связанных с финансовой отчетностью.
- Нестандартные операции на крупные суммы.
- События или операции, для которых характерна значительная неопределенность оценки, включая оценочные значения.
- Незавершенные судебные разбирательства и условные обязательства.

Как правило, руководство организации выявляет бизнес-риски и разрабатывает меры для их снижения. Такой процесс оценки рисков является частью системы внутреннего контроля.

Внешняя и внутренняя оценка результатов деятельности предприятия оказывает определенное давление на руководство, которое может принять меры с целью улучшения результатов деятельности или исказить финансовую отчетность. Аудитор должен проверить, может ли руководство предприятия пойти на недобросовестные действия ради этого, например, если вознаграждение директора по итогам года жестко связано с ростом выручки или прибыли.

8.2.2. Система внутреннего контроля организации

Аудитор должен получить понимание системы внутреннего контроля (СВК) организации в части, значимой для проведения аудита.

СВК организации может обеспечить разумную, но не абсолютную уверенность в достижении организацией целей финансовой отчетности. Ограничения СВК связаны человеческим фактором. Невозможно полностью исключить ошибки или неправомерные действия.

Например, подпись руководителя на расходном кассовом ордере означает, что он одобряет данную операцию. Однако из-за загруженности или усталости руководитель может подписать документ, не вникая в его содержание.

Средства контроля можно обойти посредством сговора нескольких лиц. Руководство, пользуясь своей властью, может обойти средства контроля.

В СВК обычно выделяют следующие элементы:

- контрольная среда;
- процесс оценки рисков в организации;
- информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включая соответствующие бизнес-процессы, и информационное взаимодействие;
- контрольные действия;
- мониторинг средств контроля.

СВК содержит процедуры, выполняемые вручную, и автоматизированные процедуры.

К процедурам, выполняемые вручную, относят одобрение и проверку операций, сверку и действия по результатам сверки. Вместо ручных процедур организация может использовать автоматизированные процедуры для инициирования, учета, обработки операций и отражения их в отчетности, в этом случае записи в электронном виде заменяют бумажные документы.

Средства контроля в автоматизированных информационных системах представляют собой сочетание автоматизированных средств контроля (например, средства контроля, встроенные в компьютерные программы) и ручных средств контроля. Ручные средства контроля:

- могут быть независимыми от средств ИТ;
- могут использовать информацию, созданную информационной системой;
- могут ограничиваться мониторингом эффективности функционирования ИТ и автоматизированных средств контроля, а также обработкой нестандартных операций.

Положительные стороны информационных технологий:

- возможность последовательно применять заранее установленные правила ведения бизнеса и выполнять сложные расчеты при обработке больших объемов операций или данных;
- обеспечивают своевременность и наличие информации, повышают ее точность;
- способствуют дополнительному анализу информации;
- расширяют возможность мониторинга деятельности организации;
- снижают риск обхода средств контроля;
- расширяют возможность эффективного разделения обязанностей посредством внедрения средств контроля безопасности в прикладные программы, базы данных и операционные системы.

Специфические риски СВК, создаваемые ИТ:

- зависимость от систем или программ, которые неточно обрабатывают данные, обрабатывают неточные данные либо делают то и другое одновременно;
- несанкционированный доступ к данным, что может вызвать уничтожение данных или их ненадлежащие изменение. Риски растут, если к общей базе данных имеет доступ большое количество пользователей;
- возможность получения персоналом ИТ-отдела прав доступа, сверх необходимого для выполнения их обязанностей;
- несанкционированные изменения данных в основных файлах;
- несанкционированные изменения систем или программ;
- неспособность внесения необходимых изменений в системы или программы;
- ненадлежащее ручное вмешательство;
- возможная потеря данных или неспособность получить необходимый доступ к данным.

Ручные элементы СВК предпочтительнее в следующих ситуациях:

- крупные, необычные или нерегулярные операции;
- обстоятельства, при которых сложно выявить, предвидеть или предсказывать ошибки;
- при изменении обстоятельств, когда реакцию автоматизированных средств контроля невозможно запрограммировать;
- при мониторинге эффективности автоматизированных средств контроля.

С другой стороны, ручные элементы легче обойти, проигнорировать или преодолеть, и они более подвержены простым ошибкам. Есть риск, что ручные элементы системы контроля применяются непоследовательно. В следующих случаях ручные элементы системы контроля нежелательны:

- большой объем операций или повторяющиеся операции либо ситуации, когда ошибки могут быть предотвращены или обнаружены и исправлены при помощи автоматизированных элементов контроля;
- контрольные действия, при которых конкретные способы осуществления контроля могут быть автоматизированы.

Между целями организации и средствами контроля, которые она использует для обеспечения разумной уверенности в их достижении, есть прямая связь. Но не все эти цели и средства являются значимыми для оценки рисков аудитором.

Чтобы определить, *значимо ли средство контроля для аудита*, следует учитывать:

- существенность и значительность соответствующего риска;
- размер организации;
- характер деятельности организации, включая особенности организации этой деятельности, и структуру собственности;

- разнообразие и сложность операций организации;
- нормативные требования;
- обстоятельства и применимый компонент СВК;
- может ли средство контроля в отдельности или в сочетании с другими средствами контроля предотвратить или обнаружить и исправить существенное искажение. Если может предотвратить, каким образом оно это делает.

Для аудита могут быть значимыми:

- средства контроля полноты и точности информации, если аудитор намеревается использовать эту информацию при разработке и выполнении дальнейших процедур;
- средства контроля, относящиеся к целям операционной деятельности и соблюдению нормативных актов, если они касаются данных, которые аудитор оценивает или использует при выполнении процедур.

Аудитор анализирует средства контроля, связанные с защитой активов от несанкционированного приобретения, использования или реализации, если они влияют на надежность отчетности.

Аудитору не требуется понимание всех средств внутреннего контроля, относящихся к каждой операционной единице организации и к каждому бизнес-процессу.

Внедрение средства контроля означает, что данное средство контроля существует, и организация его использует. Бессмысленно оценивать внедрение средства контроля, которое не является эффективным, поэтому в первую очередь аудитор изучает, может ли средство контроля обнаруживать и предотвращать или исправлять нарушения.

Процедуры оценки рисков для получения доказательств в отношении структуры и внедрения средств контроля, могут включать:

- запросы персоналу организации;
- наблюдение за применением конкретных средств контроля;
- изучение документов и отчетов;
- отслеживание через информационную систему операций, которые являются значимыми для подготовки финансовой отчетности.

Запросы должны обязательно дополняться другими процедурами.

Если средства контроля применяются вручную, одного их понимания для оценки операционной эффективности недостаточно. Если применяется автоматизированное средство контроля, то в силу внутренней последовательности, присущей процессу обработки информации с помощью информационных технологий, процедуры для оценки внедрения средства контроля, одновременно служат тестом его операционной эффективности.

Компоненты системы внутреннего контроля. Аудитор должен получить понимание *контрольной среды* и оценить:

- существует ли на предприятии культура честности и этического поведения;
- обеспечивают ли сильные стороны элементов контрольной среды надежную основу для других компонентов внутреннего контроля, не оказывают ли недостатки контрольной среды негативного влияния на другие компоненты внутреннего контроля.

Контрольная среда задает общий тон в организации, воздействуя на осознание сотрудниками необходимости контроля.

Элементы контрольной среды:

- информирование о принципе честности и этических ценностях;
- приверженность компетентности;
- участие представителей собственников, если они независимы от руководства, обладают должным опытом и статусом, имеют доступ к информации, инициируют и решают с участием руководства важные вопросы, взаимодействуют с внутренними и внешними аудиторами;

- философия и стиль управления руководства, в частности, отношение к обработке информации, функциям и персоналу, связанным с бухгалтерским учетом и составлением отчетности;

- организационная структура – система, в рамках которой планируется, выполняется, контролируется и проверяется деятельность организации, направленная на достижение ее целей;

- распределение должностных полномочий и ответственности – то, каким образом распределены ответственность и полномочия по ведению деятельности организации и каким образом устанавливается взаимодействие по предоставлению отчетности и иерархия полномочий;

- кадровая политика и практика (набор сотрудников, их адаптация, подготовка, аттестация, консультирование, продвижение, заработная плата и дисциплинарные меры).

Уместные доказательства в отношении элементов контрольной среды получают, сочетая запросы с подтверждением полученной информации наблюдениями или инспектированием документации.

При оценке контрольной среды аудитор учитывает реакцию руководства на выводы и рекомендации службы внутреннего аудита относительно выявленных недостатках в СВК.

Некоторые элементы контрольной среды организации оказывают всеобъемлющее влияние на оценку рисков существенного искажения. Например, одна из функций лиц, отвечающих за корпоративное управление, состоит в том, чтобы контролировать действия руководства в отношении отчетности. Эффективность деятельности лиц, отвечающих за корпоративное управление, зависит от следующих факторов:

- независимость от руководства и способность оценивать действия руководства;
- понимание деятельности организации;

– способность оценить, подготовлена ли отчетность в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности.

Удовлетворительная контрольная среда – это положительный фактор при оценке аудитором рисков существенного искажения. Но хорошая контрольная среда не является абсолютным препятствием для недобросовестных действий. Недостатки в контрольной среде могут значительно снизить эффективность средств контроля. Например, если руководство не выделяет средства для обеспечения безопасности информационных систем, у недобросовестных лиц появляется шанс внести неправомерные изменения в компьютерные программы или осуществить обработку несанкционированных операций.

Контрольная среда сама по себе не предотвращает, не обнаруживает и не исправляет существенное искажение, но она может повлиять на оценку аудитором эффективности других средств контроля и, таким образом, на оценку аудитором рисков существенного искажения.

Процесс оценки рисков в организации – это основа для определения руководством рисков, требующих управления. Если этот процесс соответствует характеру, размеру и сложности деятельности организации, он помогает аудитору при выявлении рисков существенного искажения.

Если в организации применяется такой процесс, аудитор должен достичь понимания самого процесса и результатов его применения.

Аудитор должен узнать:

- выявляют ли на предприятии бизнес-риски, влияющие на отчетность;
- как оценивают значительность и вероятность возникновения рисков;
- как принимают решения о мерах по снижению таких рисков.

Например, аудитор выявил риск существенного искажения, который руководство не смогло обнаружить. Аудитор должен понять, почему это произошло, возможно, в СВК организации имеются значительные недостатки.

Если такой процесс в организации не осуществляется регулярно, аудитор должен узнать у руководства, были ли выявлены бизнес-риски, являющиеся значимыми для целей финансовой отчетности, и какие меры приняты по их устранению. Аудитор оценивает, является ли отсутствие документально оформленного процесса оценки риска приемлемым в данных обстоятельствах, или это значительный недостаток СВК.

Аудитор должен изучить **информационную систему**, в том числе следующие аспекты:

- операции организации, значительные для финансовой отчетности;
- процедуры, с помощью которых значительные операции иницируются, записываются, обрабатываются и по мере необходимости корректируются, переносятся в Главную книгу и отражаются в отчетности;

– данные бухгалтерского учета, подтверждающая информация и конкретные счета, которые используются для инициирования, учета, обработки и отражения в отчетности; в том числе исправление ошибочных данных и способы переноса информации в Главную книгу. Записи могут выполняться как вручную, так и в электронном формате;

– то, каким образом информационная система фиксирует события и условия, помимо операций, которые являются значимыми для отчетности;

– процесс подготовки отчетности, в том числе значительные оценочные значения и раскрытие информации;

– средства контроля в отношении бухгалтерских записей, включая записи для учета разовых, необычных операций или корректировок.

Информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включая систему бухгалтерского учета, состоит из процедур и записей, разработанных и реализуемых с целью:

– инициирования, записи, обработки и обобщения операций организации (а также событий и условий), обеспечения учета соответствующих активов, обязательств и собственного капитала;

– своевременного исправления результатов некорректной обработки операций, например, автоматически созданных промежуточных файлов и последующего закрытия промежуточных счетов;

– обработки и учета фактов обхода или преодоления средств контроля;

– передачи информации из систем обработки операций в Главную книгу;

– записи событий и условий, не являющихся операциями, таких как износ и амортизация активов и изменения вероятности погашения дебиторской задолженности;

– обеспечения сбора, записи, обработки, обобщения и отражения в отчетности информации, которая должна раскрываться.

В бухгалтерском учете организации чаще всего применяют *стандартные бухгалтерские записи*, например, по начислению заработной платы работника или перечислению денег с расчетного счета поставщикам.

Но периодически выполняются нестандартные бухгалтерские записи по учету разовых, нетипичных операций или корректировок. Например, записи, которые выполняют при реорганизации хозяйствующего субъекта.

В ручных системах ведения бухгалтерского учета с использованием Главной книги нестандартные бухгалтерские записи можно выявить инспектированием регистров учета и подтверждающих документов. При использовании автоматизированных процедур ведения бухгалтерского учета такие записи могут существовать только в электронной форме, поэтому их легче выявить с использованием автоматизированных способов аудита.

Бизнес-процессы организации – это действия, разработанные с целью:

- разработки, покупки, производства, продажи и распространения продукции и услуг организации;
- обеспечения соблюдения законодательных и нормативных актов;
- записи информации, включая информацию по бухгалтерскому учету и финансовой отчетности.

Результатом бизнес-процессов являются операции, которые записаны, обработаны и отражены в информационной системе.

Аудитор должен понять, каким образом в организации осуществляется информационный обмен, влияющий на подготовку финансовой отчетности.

Аудитор должен получить понимание тех **контрольных действий**, которые необходимо изучить для оценки рисков существенного искажения на уровне предпосылок и разработки дальнейших процедур в ответ на оцененные риски. Для проведения аудита не требуется изучение всех контрольных действий.

Контрольные действия направлены на обеспечение выполнения распоряжений руководства. Это действия, связанные:

- с авторизацией;
- проверкой выполнения;
- обработкой информации;
- физическими средствами контроля;
- разделением должностных обязанностей.

Для аудита являются значимыми:

- контрольные действия, связанные со значительными рисками;
- контрольные действия, связанные с рисками, в отношении которых одни только процедуры проверки по существу не обеспечивают достаточных надлежащих доказательств.

Состав контрольных действий представлен в виде:

- изучения фактических результатов, их сопоставления с предшествующим периодом, прогнозными оценками, с бюджетом;
- выявления взаимосвязи данных различных видов, внесение необходимых корректировок;
- сопоставления с внешними источниками внутренней информации;
- обзора результатов по видам деятельности либо по функциям.

Применительно к обработке информации контрольные действия связаны с:

- общими средствами контроля в отношении ИТ-систем;
- прикладными средствами контроля.

В первом случае речь идет о процедурах, политике, относящихся к значительному числу приложений, обеспечивающих эффективность функционирования средств контроля,

являющихся прикладными. Общие средства применяются к аппаратно-программным комплексам пользователей, к серверам, в том числе главному серверу. В данную категорию средств входят преимущественно средства, обеспечивающие контроль в отношении:

- разработки, приобретения прикладных программ, их обслуживания;
- функционирования сети, центра, обеспечивающего обработку данных;
- разграничения доступа к данным, программам, обеспечения безопасного доступа;
- изменения программ;
- приобретения системного программного обеспечения, его обслуживания, изменения.

Вторая категория средств, представленная прикладными средствами контроля, включает процедуры, которые осуществляются в ручном или автоматизированном режиме, применяемые для того, чтобы обрабатывать операции с использованием отдельных приложений, выполняемых в общем случае на уровне бизнес-процессов.

Соответствующие средства контроля обеспечивают возможность выявления точной и полной записи и обработки хозяйственной операции, наличия в отношении ее проведения необходимой санкции и самого факта осуществления данной операции. Они могут быть ориентированы на то, чтобы выявлять или предотвращать ошибки.

Данные средства контроля связаны с:

- осуществляемыми вручную мероприятиями на основе результатов обработки отчетов об отклонениях;
- проверкой записей на предмет точности в математическом отношении;
- контрольными проверками вводимой информации;
- ведением оборотно-сальдовых ведомостей и счетов, их проверки.

Средства контроля, относящиеся к категории физических, связаны с:

- пересчетом на периодической основе и сопоставлением с указанными в контрольных записях суммами (инвентаризация обязательств, активов);
- доступом к файлам с данными и программам;
- физической безопасностью имущества, в том числе с использованием устройств, которые регулируют доступ к записям и имуществу.

В рамках контрольных действий должно обеспечиваться распределение должностных обязанностей, с назначением разных лиц для того, чтобы обеспечивать сохранность имущества, записывать операции, осуществлять санкционирование операций.

Указанное разделение осуществляется для того, чтобы сократить возможности по совершению при исполнении обязанностей действий, являющихся недобросовестными, сокрытие ошибок или их совершению.

Аудитору требуется концентрировать внимание на контрольных действиях, относящихся к областям, где риск существенных искажений является высоким.

В случае, если ряд контрольных действий ориентирован на обеспечение достижения одной цели, аудитору требуется изучать как минимум одно подобное действие.

Требуется выявлять порядок реагирования организации на связанные с использованием информационных технологий риски.

Эффективность средств контроля в отношении ИТ-систем обеспечивается в случае, если данные средства позволяют поддерживать данные в безопасности, информацию – в целостности, если имеются средства (прикладные, общие) контроля в отношении ИТ-систем, являющиеся эффективными.

Требуется добиться понимания порядка, согласно которому устраняются выявляемые в средствах контроля недостатки.

Необходимо обеспечить понимание ключевых действий, которые организация осуществляет для того, чтобы осуществлять мониторинг внутреннего контроля.

Процесс мониторинга средств контроля связан с оценкой эффективности СВК на протяжении определенного периода. В рамках указанного процесса средства контроля оцениваются на предмет их эффективности, осуществляются требуемые действия по внесению корректировок.

Мониторинг средств контроля должен осуществляться в непрерывном режиме, посредством оценки отдельных средств или на основе интеграции указанных подходов.

В рамках мониторинга может использоваться предоставляемая внешними сторонами информация. Примеры подобной информации – замечания со стороны органов регулирования, претензии со стороны клиентов. Анализ подобной информации способствует выявлению требующих улучшения сфер или имеющихся проблем.

В случае наличия службы внутреннего аудита в организации требуется проанализировать исполняемые данным подразделением обязанности, положение подразделения в организационной структуре.

Данной службой могут осуществляться процедуры применительно к процессам управления организацией, СВК, эффективности и структуре управления рисками. Деятельность данной службы будет иметь существенное значение в процесс отслеживания внутреннего контроля подготовки отчетности.

В случае наличия связи обязанностей указанной службы с финансовой отчетностью, возможно использование аудитором результатов работы данной службы для того, чтобы сократить объем или сроки подлежащих выполнению для получения доказательств процедур.

Необходимо наличие у аудитора понимания источников информации, которые используются организацией для того, чтобы осуществлять связанные с мониторингом мероприятия.

В случае, если в отсутствие достаточных оснований руководство организации полагает, что используемые для мониторинга данные являются точными, наличие в подобных данных ошибок может обуславливать ошибочные выводы из результатов мониторинга.

8.2.3. Оценка рисков существенного искажения

Аудитору для формирования основы для разработки последующих аудиторских процедур, их осуществления требуется выявлять риски существенных искажений и осуществлять их оценку применительно к:

- предпосылкам в отношении раскрытия информации, остатков по счетам, видов операций;
- финансовой отчетности.

Риски, относящиеся ко всей отчетности, которые могут затрагивать комплекс предпосылок, являются рисками существенных искажений финансовой отчетности. Соответствующие риски являются весьма значимыми при анализе рисков существенного искажения, обусловленных действиями недобросовестного характера.

Возникновение подобных рисков может быть обусловлено неблагоприятными экономическими условиями или недостатками организации, функционирования контрольной среды. Так, на отчетности определяющим образом сказывается недостаточная компетентность руководства.

Возможно появление у аудитора сомнений в отношении возможности осуществить аудит отчетности. Подобные сомнения возникают в следующих случаях.

Следствием сомнений в отношении надежности, состояния записей организации может являться вывод о том, что вероятность получить надлежащие аудиторские доказательства является низкой.

Могут возникнуть серьезные сомнения в отношении честности организации, и аудитор может сделать вывод, что риск неверного представления данных в отчетности руководством является крайне высоким.

Требуется проанализировать риски существенного искажения на уровне предпосылок применительно к раскрытию информации, остаткам по счетам и видам операций, поскольку соответствующий анализ позволяет выявить объем, сроки и характер требующихся для получения доказательств последующих процедур.

Руководство, указывая, что подготовка отчетности осуществлена согласно применяемой концепции ее подготовки, формирует непосредственно либо опосредованно предпосылку в отношении раскрытия, признания, представления, оценки различных элементов отчетности.

Используемые при изучении различных разновидностей возможных искажений предпосылки могут относиться к следующим категориям:

а) предпосылки в отношении представления информации, ее раскрытия представлены:
– оценкой и точностью – информация (финансовая и иная) достоверно раскрыта, при этом указаны надлежащие суммы;

– правами и обязанностями, наличием – раскрываемые вопросы (операции, события и др.) относятся к организации и имели место фактически;

– понятностью и классификацией – представление и описание финансовой информации является надлежащим, раскрытие информации осуществлено в ясном виде;

– полнотой – подлежащая раскрытию в финансовой отчетности информация представлена в отчетности в полном объеме;

б) предпосылки в отношении остатков по счетам на конец периода связаны с:

– оценкой и распределением – в отчетности доли участия в капитале, имущество, обязательства представлены в необходимых суммах, обеспечено правильное отражение всех связанных с оценкой, распределением корректировок;

– существованием – доли участия в капитале, имущество и обязательства существуют фактически;

– полнотой – учтены все подлежавшие учету доли участия в капитале, имущество и обязательства;

– правами и обязанностями – обязательства организации представляют собой ее законные обязанности, у организации имеются права в отношении активов или правомочия по их контролю;

в) предпосылки в отношении событий, операций связаны с:

– классификацией – обеспечено отражение событий и операций на счетах, являющихся надлежащими;

– наличием – зарегистрированные в учете события, операции относятся к организации и имели место фактически;

– своевременностью признания – осуществлено отражение событий, операций в отчетном периоде, который является надлежащим;

– точностью – относящиеся к учетным событиям, операциям данные, в том числе суммы, должным образом отражены;

– полнотой – учтены все подлежащие учету события, операции.

В случае полного охвата всех аспектов возможны иные способы формулирования предпосылок аудитором.

Аудитору в целях оценки рисков на уровне предпосылок требуется:

– анализировать возможность искажения с включением вопроса в отношении значимости потенциального искажения, достаточной для возникновения искажения, являющегося существенным;

– выявлением рисков на основе изучения раскрытия информации в отчетности остатков по счетам и видов операций;

– выявления соответствия выявленных рисков и возможных ошибок на уровне предпосылок с учетом подлежащих тестированию средств контроля;

– оценкой выявленных рисков, установлением, относятся ли они к отчетности в целом и возможности воздействия на значительное число предпосылок.

Существует непосредственная или опосредованная связь средств контроля с предпосылками.

В частности, существует связь с предпосылками существования, полноты учета применительно к остаткам по счетам запасов контрольных действий, которые организация установила для подтверждения правильного проведения сотрудниками переучета запасов, учета результатов инвентаризации запасов, проводимой ежегодно.

Эффективность подобного средства контроля является более значительной в сопоставлении с изучением движения товарных запасов для определения запасов, являющихся неликвидными.

В значительном числе случаев контрольные действия непосредственно не могут привести к сокращению риска. В этой связи следует изучать средства контроля с учетом систем, процессов, в рамках которых они действуют.

Оценка рисков сопровождается определением значительности того или иного из выявленных рисков. Аудитору, формируя подобное суждение, следует исключать влияние связанных с данным риском средств контроля.

Необходимо, чтобы аудитор рассматривал следующие вопросы:

– связи риска с выходящими за пределы обычной для организации деятельности значительными операциями;

– обусловленности риска недобросовестными действиями;

– степени субъективности оценки рисков, которые связаны с информацией финансового характера, в первую очередь оценок, предполагающих неопределенность и широкий диапазон;

– связи риска с существенными событиями в сфере бухгалтерского учета, экономики и прочими обстоятельствами и в этой связи необходимости повышенного внимания к риску;

– связи риска с проводимыми со связанными сторонами значительными операциями;

– степени сложности операций.

Возникновение рисков, являющихся значительными, с меньшей вероятностью обуславливается операциями, которые обрабатываются систематически, являются несложными, стандартными.

Более значительный уровень рисков существенного искажения по операциям, которые являются нестандартными, может обуславливаться обстоятельствами в виде:

- отсутствия эффективных средств контроля;
- более значительного вмешательства руководства в определение порядка учета;
- сложности принципов бухгалтерского учета или расчетов;
- более значительного ручного вмешательства в сбор данных, их обработку.

Более высокие риски существенных искажений по являющимся предметом суждения значимым вопросам, предполагающим расчет оценочных значений, могут обуславливаются обстоятельствами в виде:

- сложности, субъективности требуемого суждения, или необходимости допущений применительно к влиянию будущих событий (пример – суждение в отношении справедливой стоимости);
- различной интерпретации принципов бухгалтерского учета применительно к признанию выручки или оценочным значениям.

В случае, если аудитором выявлено существование значительного риска, осуществляется изучение имеющих отношение к данному риску средств контроля организации.

В отсутствие внедрения средств контроля значительных рисков руководством подобная ситуация рассматривается в качестве существенного недостатка СВК.

Применительно к ряду рисков аудитор может сделать вывод, что для сбора необходимых аудиторских доказательств провести лишь процедуры проверки по существу недостаточно.

Так, аудитор может сделать подобный вывод в ситуации, при которой запись, обобщение, обработка значительной части информации организации осуществляется исключительно в электронном виде. В подобных ситуациях аудиторские доказательства могут являться доступными лишь в электронной форме, при этом их надлежащий характер и достаточность определяется эффективностью средств контроля их полноты, точности.

В случае, если при выполнении последующих процедур аудитором будут получены новая информация или доказательства, противоречащие доказательствам, которые составляли исходную основу оценки рисков аудитором, ему требуется провести пересмотр соответствующей оценки, с изменением предусмотренных процедур.

К примеру, основу оценки рисков может составлять ожидание, что обеспечена эффективность функционирования определенных средств контроля. Аудитор, проводя тесты применительно к подобным средствам контроля, понимает, что на протяжении определенных периодов данные средства не функционировали. Аудитор, осуществляя проверку по существу, может выявить наличие искажения на сумму, превышающую установленные при оценке рисков значения.

В аудиторскую документацию должно осуществляться включение:

- выявленных рисков, средств контроля, которые к ним относятся, в отношении которых сложилось понимание;
- результата обсуждения рисков участниками аудиторской группы;
- выявленных, оцененных рисков существенных искажений на уровне предпосылок и на уровне финансовой отчетности;
- сведений о проведенных процедурах оценки рисков и источников информации;
- основных элементов понимания по каждому из аспектов СВК организации, окружения организации, самой организации.

8.3. СУЩЕСТВЕННОСТЬ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ И ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Искажения, включая пропуски, считаются существенными, если обоснованно можно ожидать, что они в отдельности или в совокупности повлияют на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности.

Суждения о существенности формируются с учетом сопутствующих обстоятельств и зависят от размера и(или) характера искажения.

Аудитор определяет существенности на основе своего профессионального суждения, в зависимости от понимания аудитором потребностей в финансовой информации пользователей отчетности. Предполагается, что пользователи:

- обладают разумной осведомленностью о коммерческой и экономической деятельности, и о бухгалтерском учете и будут с разумной тщательностью изучать информацию, представленную в отчетности;
- понимают, что финансовая отчетность готовится, представляется и аудировается исходя из того или иного уровня существенности;
- признают неопределенность, присущую изменению величины той или иной суммы на основе расчетных оценок, суждений и прогнозирования будущих событий;
- принимают разумные экономические решения на основе информации, содержащейся в финансовой отчетности.

Аудитор применяет принцип существенности:

- при планировании и проведении аудита;
- при оценке влияния на аудит выявленных искажений;
- при оценке влияния на отчетность неисправленных искажений;
- при формулировании мнения в аудиторском заключении.

Аудитор анализирует существенность и аудиторский риск, когда:

- выявляет и оценивает риски существенного искажения;
- определяет характер, сроки и объемы последующих процедур;

– проводит оценку влияния неисправленных искажений на отчетность и формирует мнение в аудиторском заключении.

При планировании аудитор формирует суждение о размерах искажений, которые будут считаться существенными. Это суждение создает основу:

- определения характера, сроков и объема процедур оценки рисков;
- выявления и оценки рисков существенного искажения;
- определения характера, сроков и объема последующих процедур.

При оценке влияния неисправленных искажений на отчетность аудитор анализирует не только их размер, но и характер, а также обстоятельства их возникновения. Некоторые обстоятельства могут служить основанием для оценки аудитором искажений как существенных, даже если они оказались меньше установленной величины существенности.

При формировании общей стратегии аудита аудитор определяет **существенность для отчетности в целом**.

В некоторых случаях искажения по отдельным счетам или операциям на суммы, не превышающие уровень существенности для отчетности в целом, могут повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе этой отчетности. Тогда аудитор должен определить уровень или уровни существенности, применяемые к этим определенным видам операций, остаткам по счетам или раскрытию информации.

Существенность для выполнения аудиторских процедур означает величину или величины, установленные аудитором меньше существенности для отчетности в целом, с тем, чтобы снизить до приемлемо низкого уровня вероятность того, что общая величина неисправленных и необнаруженных искажений превысит существенность для отчетности в целом.

Обычно в качестве точки отсчета при определении существенности для отчетности в целом применяют определенный процент выбранного контрольного показателя. На выбор контрольного показателя влияют следующие факторы:

- элементы финансовой отчетности (например, активы, обязательства, собственный капитал, выручка, расходы);
- факт наличия статей, на которые пользователи финансовой отчетности конкретной организации обращают особое внимание;
- характер организации; этап жизненного цикла, на котором она находится; отрасль и экономическая среда;
- структура собственности и способ финансирования организации (например, если организация финансируется исключительно за счет заемных средств, а не собственного капитала, пользователи могут обращать внимание на активы и права требования по ним, а не на прибыль организации);
- относительная изменчивость избранного контрольного показателя.

В коммерческих организациях часто используют такой контрольный показатель, как прибыль до налогообложения от операционной деятельности. Если прибыль до налогообложения от операционной деятельности очень изменчива, контрольными показателями могут выбрать валовую прибыль или совокупную выручку.

Аудитор определяет процент, который будет применяться к контрольному показателю, на основе своего профессионального суждения. Например, аудитор может счесть пять процентов от прибыли до налогообложения надлежащим процентом для коммерческой организации в сфере производства, а для некоммерческой организации аудитор может счесть приемлемым процентом один процент от совокупной выручки или совокупных расходов.

На существование определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации, которые в случае искажения на суммы, не превышающие величину существенности для отчетности в целом, могут оказывать влияние на экономические решения пользователей, принятые на основе отчетности, указывают следующие факторы:

- требования нормативных документов в отношении оценки или раскрытия информации по определенным статьям (например, операции между связанными сторонами, а также вознаграждения руководству и лицам, отвечающим за корпоративное управление);
- особенности отрасли, в которой ведет деятельность организация;
- аспект деятельности организации, который отдельно раскрывается в финансовой отчетности (например, недавно приобретенный бизнес).

Аудитор должен определить существенность для выполнения процедур в целях оценки рисков существенного искажения и определения характера, сроков и объема последующих процедур.

Определение существенности для выполнения аудиторских процедур не является простым механическим подсчетом, а предполагает применение профессионального суждения. Оно зависит от полученного аудитором понимания организации, уточненного в ходе выполнения процедур оценки рисков, а также от характера и объема искажений, выявленных в ходе предшествующих аудиторских заданий, и, таким образом, от ожиданий аудитора в отношении искажений в текущем периоде.

Аудитор должен пересматривать существенность в случаях, когда в ходе выполнения задания он получает информацию, которая заставила бы его установить другую величину существенности, если бы такая информация была известна изначально.

Аудитор должен включить в документацию следующие величины и факторы, которые были проанализированы при определении этих величин:

- существенность для финансовой отчетности в целом;
- если уместно, уровень или уровни существенности для определенных видов операций, остатков по счетам или раскрытия информации;
- существенность для выполнения аудиторских процедур;
- данные о пересмотре уровней существенности.

Перечень источников информации, доступных аудитору:

- 1) предыдущий опыт работы с данным клиентом и в сфере деятельности этого лица;
- 2) информация, полученная от сотрудников (например, руководителей и ведущих специалистов) клиента;
- 3) информация, полученная от внутренних аудиторов и из отчетных документов внутренних аудиторов;
- 4) информация, полученная от других аудиторов, юристов и консультантов, которые оказывали услуги данному клиенту или в данной сфере деятельности;
- 5) информация, полученная от специалистов, не являющихся сотрудниками данного клиента (например, представителей органов, осуществляющих государственное или негосударственное регулирование в соответствующей отрасли, заказчиков, поставщиков, представителей аналогичных организаций);
- 6) публикации, относящиеся к данной сфере деятельности (например, государственные статистические данные, аналитические материалы, экономические и профессиональные газеты и журналы, отчеты, подготовленные банками и участниками рынка ценных бумаг);
- 7) нормативные правовые акты, регулирующие деятельность клиента;
- 8) посещение административных зданий и производственных помещений клиента;
- 9) документы клиента (например, протоколы заседаний совета директоров, материалы, рассылавшиеся акционерам или представленные уполномоченным государственным органам власти, рекламные материалы, финансовая отчетность за предыдущие годы, сметы, внутренние отчеты руководства, инструкции по ведению бухгалтерского учета и системе внутреннего контроля, рабочий план счетов бухгалтерского учета, должностные инструкции, планы маркетинга и продаж).

Задание 1. Рассмотрите рабочий документ аудитора.

**Принятие решения о начале работ с новым клиентом
или продолжении отношений с существующим**

Название клиента	ЗАО «Той Лэнд»
Является ли клиентом «АБВ АУДИТ»	Нет
Контактное лицо	Дмитрий Ребров
Название проекта	аудиторская проверка финансовой отчетности, подготовленной по МСФО
Адрес клиента	121170 Москва, Площадь Победы, 4-4, 98, Российская Федерация

ЗАО «Той Лэнд» (далее – «Компания») является компанией-производителем игрушек. Сбыт произведенной продукции осуществляется на территории России и других стран СНГ. Компания была учреждена в 2000 г. Крупнейшим акционером Компании является Олег Морозов. Ему принадлежит 85% акций. 10 % акций принадлежит ЗАО «Русский сувенир», остальные 5% – ЕБРР.

В состав Совета директоров входят три директора (двое из которых являются неисполнительными директорами) и Председатель, который, помимо исполнения функций Председателя Совета директоров, выполняет еще и функции Исполнительного директора.

Мы предприняли ряд мер, направленных на изучение морально-этических принципов и репутации владельцев, по результатам которых пришли к выводу об отсутствии каких-либо факторов, которые препятствовали бы нашей работе с Компанией в качестве клиента.

У всех директоров Компании имеется как минимум 5-летний опыт отраслевой работы. За последние 3 года каких-либо существенных изменений в составе руководства Компании не произошло. Представители высшего руководства Компании пользуются заслуженно высокой репутацией.

У Компании есть одно дочернее предприятие. Компании принадлежит 100% акционерного капитала ЗАО «Эдванст Бэттери». ЗАО «Эдванст Бэттери» занимается производством и реализацией элементов питания для электронных игрушек. Доля участия в ЗАО «Эдванст Бэттери» была приобретена 3 года назад. Финансовое положение обеих компаний является устойчивым.

Компания является одним из известнейших в России производителей игрушек, продукция которой широко известна во всех странах СНГ. В течение последних 2–3 лет отмечается постепенный рост объема торговых операций и расширение рынка сбыта производимой продукции. Рост Компании соответствует увеличению объема производства игрушек в России.

Для выяснения причин смены аудитора мы связались с предыдущими аудиторами Компании, и по результатам обсуждения не смогли выявить причин профессионального или иного характера, которые не позволили бы нам работать с Компанией в качестве клиента и проводить аудиторскую проверку ее финансовой отчетности.

Мы обсуждали причину смены аудитора и с руководством Компании. Основная причина смены аудитора, которую указало руководство Компании, – более высокое качество работы, которое, по его мнению, в состоянии обеспечить именно «АБВ Аудит».

Выполненные нами специфические процедуры проверки не выявили каких-либо признаков, которые могли бы указывать на причастность клиента к легализации незаконно полученных доходов или иным противоправным деяниям.

Были проведены консультации с другими отделениями фирмы «АБВ Аудит» на предмет выявления конфликта интересов между ними и Компанией, а также другими клиентами фирмы «АБВ Аудит». Кроме того, мы проанализировали характер взаимоотношений между представителями руководства Компании и работниками «АБВ Аудит» и членами их семей.

Никаких признаков конфликта интересов или факторов, ставящих под угрозу профессиональную независимость «АБВ Аудит», выявлено не было.

Подписано ответственным партнером

Дата 26 марта 2023 г.

Ответьте на вопросы:

- Выделите основные части этого документа и озаглавьте их.
- Какие важные вопросы обсуждаются в этом документе?
- Какие причины могут повлиять на решение аудитора о начале сотрудничества с новым клиентом?

Задание 2. Рассмотрите рабочий документ аудитора

**Порядок принятия решения о заключении договора
о выполнении конкретного задания**

Название клиента	ЗАО «Той Лэнд»
Контактное лицо	Дмитрий Ребров
Название проекта	аудит консолидированной финансовой отчетности за 2022 год, подготовленной по МСФО
Адрес клиента	121170 Москва, Площадь Победы, 4-4, 98, Российская Федерация

Исходная информация об аудиторском задании, полученные и проанализированные сведения о клиенте, относящиеся к заданию. ЗАО «Той Лэнд» является компанией по производству игрушек, которая была основана в 2000 г. Продукция компании реализуется на территории России и других стран СНГ. Акционеры: Олег Морозов (85% акций), компания «Русские сувениры» (10% акций), ЕБРР (5% акций). У компании имеется одно дочернее предприятие – ЗАО «Эдвансд Бэтери». «Той Лэнд» принадлежит 100% акционерного капитала «Эдвансд Бэтери». В настоящее время «Той Лэнд» вкладывает средства в новейшее производственное оборудование, что со временем должно привести к сокращению издержек.

Независимость и профессиональная компетентность. Были рассмотрены вопросы независимости аудиторов, с тем, чтобы удостовериться в отсутствии конфликтов интересов, которые могли бы повлиять на принятие нами решения о выполнении аудиторского задания или заставить нас отказаться от задания.

Никаких проблем, связанных с нарушением принципа независимости аудиторов, выявлено не было.

В состав аудиторской группы входят опытные компетентные аудиторы. Менеджер по аудиту и руководитель аудиторской группы имеют соответственно восьмилетний и четырехлетний стаж работы в отрасли.

Факторы риска.

Характер задания, объем работ, отчетные материалы, сроки выполнения работ, обязанности клиента. Заданием предусматривается аудит финансовой отчетности за 2005 г., подготовленной в соответствии с МСФО. С учетом планируемого объема работ, сроков выполнения и состава отчетных материалов численность аудиторской группы устанавливается в количестве до 10 человек.

Ожидания клиента и способность «АБВ Аудит» оправдать их. Мы намерены выполнить работу в установленные сроки на высоком уровне качества, опираясь на свой профессиональный опыт и понимание особенностей хозяйственной деятельности клиента. Нами не было выявлено никаких факторов, которые могли бы помешать нам оправдать ожидания клиента.

Предыдущий опыт работы с клиентом. Хотя «Той Лэнд» является для нас новым клиентом, за последние несколько лет у «АБВ Аудит» сложились хорошие деловые отношения с руководством компании.

Рентабельность задания (предполагаемая стоимость услуг, затраты и сроки). Расчетная окупаемость аудиторского задания составляет 110%. Счет на оплату 50% стоимости услуг будет выставлен до начала выполнения работ. Счет на оплату остальных 50% стоимости услуг будет выставлен после завершения работ.

Способность обеспечивать необходимые кадровые ресурсы на всем протяжении задания (нехватка персонала). В аудиторскую группу войдут опытные специалисты, обладающие глубокими специальными познаниями и отраслевым опытом работы.

Законодательные и нормативные акты, регулирующие деятельность клиента и работы по выполнению задания. Деятельность компании регулируется законодательством Российской Федерации и условиями лицензии на производство игрушек.

Кредитные риски. Несмотря на отсутствие выявленных кредитных рисков, в целях снижения риска первого года работы с новым клиентом, счет на оплату 50% стоимости аудиторских услуг будет выставлен до начала работ на объекте.

С учетом вышеизложенного «АБВ Аудит» целесообразно взять на себя выполнение данного задания.

Подпись ответственного партнера

Дата 29 марта 2023 г.

Ответьте на вопросы:

- Какие факторы учитываются при принятии решения о заключении договора с клиентом?
- Сравните этот документ с предыдущим. Чем объясняется необходимость составления двух рабочих документов?

Задание 4. Выделите основные вопросы, затронутые в письмах-обязательствах. Сравните текст письма-обязательства, составленного в соответствии с МСА, и письма-обязательства, составленного в соответствии с П(С)АД. Укажите общие черты и различия.

«АБВ АУДИТ»

Олегу Морозову

Исполнительному директору ЗАО «Той Лэнд»

Письмо-соглашение о проведении аудиторской проверки консолидированной финансовой отчетности ЗАО «Той Лэнд», подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)

Вы обратились к нам с запросом о проведении аудиторской проверки консолидированного бухгалтерского баланса ЗАО «Той Лэнд» по состоянию на 31 декабря 2022 г., а также соответствующих консолидированных отчетов о финансовых результатах и движении денежных средств за 2022 г.

Настоящим мы подтверждаем наше согласие выполнить вышеуказанные работы, а также подтверждаем, что понимаем характер и содержание задания. Аудиторская проверка будет проводиться с целью выражения мнения о достоверности консолидированной финансовой отчетности.

Мы будем проводить аудиторскую проверку в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА).

В соответствии с этими стандартами аудит планируется и проводится таким образом, чтобы получить достаточную уверенность в том, что консолидированная финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит включает в себя изучение на выборочной основе доказательств, подтверждающих числовые данные финансовой отчетности, а также информацию о финансово-

хозяйственной деятельности, раскрытую в ней. Аудит также включает оценку принципов и методов бухгалтерского учета, использованных при составлении финансовой отчетности, основных оценочных показателей, полученных руководством, а также представления данных в финансовой отчетности в целом. Принимая во внимание Договор о проведении аудиторской проверки консолидированной финансовой отчетности ЗАО «Гой Лэнд», подготовленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), характер тестирования и прочие ограничения, присущие аудиту, в совокупности с ограничениями, присущими системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что даже некоторые существенные искажения могут остаться невыявленными.

Помимо подготовки отчета о достоверности консолидированной финансовой отчетности мы подготовим для вас отдельное письмо, в котором перечислим все существенные недостатки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые были обнаружены нами в процессе выполнения работ.

Мы также хотели бы напомнить вам, что ответственность за подготовку финансовой отчетности, в том числе всех необходимых раскрытий информации, несет руководство компании. Это подразумевает обеспечение – на должном уровне – ведения учетной документации и применения средств внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики, а также обеспечение физической сохранности активов компании.

В процессе проведения мы запросим у руководства ряд письменных подтверждений в отношении заявлений, сделанных ранее в связи с проведением аудита.

Со своей стороны, мы надеемся на эффективное взаимодействие с вашими работниками и полагаем, что они предоставят в наше распоряжение все необходимые записи, документы и прочую информацию, которую мы будем запрашивать в связи с проведением аудиторской проверки.

Стоимость работ, счета на оплату которой будут выставляться по мере выполнения работ, будет рассчитываться на основе количества времени, необходимого нашим специалистам для выполнения задания, плюс накладные расходы. Почасовые ставки наших специалистов зависят от занимаемых ими должностей на проекте, а также опыта и навыков, необходимых для квалифицированного выполнения работ.

Срок действия настоящего письма-соглашения не установлен. Положения письма-соглашения имеют юридическую силу до момента его расторжения, внесения в него изменений и дополнений или заключения нового письма-соглашения.

Просим Вас подписать прилагаемый экземпляр письма-соглашения и направить нам подписанную копию, что будет являться подтверждением того, что Вы выражаете свое согласие с условиями проведения нами аудиторской проверки финансовой отчетности.

Пример письма о проведении аудита

Совету директоров или соответствующему представителю высшего руководства организации

Вы обратились к нам с просьбой о проведении обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в составе (указать состав) за (указать финансовый год). Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного задания. Аудит будет проведен нами с целью выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

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

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

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

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

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

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

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

От имени аудитора Принимается от имени хозяйствующего субъекта

Фамилия, имя, отчество, Фамилия, имя, отчество,
должность, дата должность, дата

(подпись) (подпись)

9. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

9.1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

Аудиторские доказательства – информация, используемая аудитором при формировании выводов, на которых основывается аудиторское мнение. Они включают информацию, содержащуюся в данных бухгалтерского учета, на которых основывается финансовая отчетность, и прочую информацию.

Надлежащий характер – качественная оценка доказательств, т.е. их уместности и надежности для подтверждения выводов, на которых основано мнение аудитора.

Достаточность – количественная оценка аудиторских доказательств. Количество доказательств зависит от оценки рисков существенного искажения и качества доказательств.

Аудиторские доказательства носят накопительный характер. Их получают в результате выполнения аудиторских процедур. Доказательства могут включать информацию, полученную из других источников (предыдущие аудиторские задания или процедуры контроля качества, при принятии и продолжении отношений с клиентами). Аудиторские доказательства включают всю информацию, вне зависимости от того, подтверждает ли она предпосылки руководства, или противоречит им. Отсутствие информации (отказ предоставить сведения) также является аудиторским доказательством.

Работа аудитора по формированию аудиторского мнения в основном состоит в получении и оценке доказательств. Дополняющие запросы процедуры с целью сбора доказательств включают инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное выполнение и аналитические процедуры, нередко в сочетании друг с другом. Одни лишь запросы, как правило, не дают достаточных доказательств ни отсутствия существенного искажения на уровне предпосылок, ни операционной эффективности средств контроля.

Между достаточностью и надлежащим характером доказательств есть связь. Количество необходимых доказательств зависит от оценки аудитором рисков искажения (чем выше оцениваемые риски, тем больше доказательств, вероятно, потребуется), а также от качества таких доказательств (чем выше качество, тем меньше может потребоваться доказательств). Однако сбор большего количества доказательств не сможет компенсировать их низкое качество.

Надежность доказательств обусловлена их источником и характером и зависит от конкретных обстоятельств, в которых получены доказательства.

Вопрос о том, собраны ли достаточные надлежащие доказательства, является предметом профессионального суждения.

Некоторые доказательства собирают путем проведения процедур тестирования данных бухгалтерского учета, например путем анализа и проверки, повторного выполнения процедур, осуществленных в процессе подготовки отчетности, а также выверкой одной

и той же информации, использованной в разных видах и примененной разными способами. С помощью таких процедур аудитор может определить, что данные бухгалтерского учета внутренне непротиворечивы и согласуются с отчетностью.

Больше уверенности обычно возникает на основе непротиворечивых аудиторских доказательств, различных по характеру или полученных из разных источников, а не элементов аудиторских доказательств, рассматриваемых в отдельности.

Аудиторские доказательства собирают путем проведения:

процедур оценки рисков;

дальнейших аудиторских процедур, включающих в себя:

– тестирование средств контроля;

– процедуры проверки по существу, в том числе детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

На характер и сроки проводимых процедур может влиять то, что информация может быть доступна только в электронной форме в определенные моменты или периоды времени.

Инспектирование включает изучение записей или документов, как внутренних, так и внешних, на любых носителях, а также физический осмотр актива. Инспектирование записей и документов обеспечивает доказательства различной степени надежности, в зависимости от их характера и источника, а в отношении внутренних записей и документов – от эффективности средств контроля их подготовки. Например, можно проверить расходные кассовые документы на наличие подписи руководителя.

Некоторые документы являются прямыми доказательствами существования актива, например, акции или облигации в документарной форме. Инспектирование исполненного договора может дать доказательства в отношении применяемых организацией положений учетной политики по признанию выручки.

Инспектирование дает надежные доказательства в отношении существования активов, но не обязательно в отношении прав и обязательств организации или оценки этих активов. Инспектирование отдельных единиц активов можно совместить с наблюдением за проведением их инвентаризации.

Наблюдение заключается в отслеживании выполнения процесса или процедуры другими лицами. Наблюдение обеспечивает доказательства выполнения процесса или процедуры, но ограничено моментом, когда оно проводится, и тем обстоятельством, что наблюдение может оказать влияние на действия исполнителей.

Внешнее подтверждение представляет собой доказательства, полученные аудитором в виде прямого письменного ответа ему от третьего лица на любом носителе информации.

Пересчет состоит в проверке математической точности расчетов в документах или записях. Пересчет может выполняться вручную или с применением электронных средств.

Повторное проведение – это независимое проведение аудитором процедур или применение контрольных действий, которые изначально проводились в рамках системы внутреннего контроля организации.

Аналитические процедуры заключаются в оценке финансовой информации путем анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Они охватывают изучение выявленных колебаний или взаимосвязей, которые существенно отличаются от ожидаемых значений.

Запрос – это обращение за предоставлением информации в адрес осведомленных лиц как внутри организации, так и за ее пределами. Запрос широко используется на протяжении всего аудита. Запросы могут быть официальными письменными или неформальными устными. Процедура запроса обязательно включает оценку полученных ответов.

Ответы на запросы могут обеспечить аудитора информацией, которой он ранее не располагал, или подтвердить имеющиеся сведения. Иногда информация, полученная в ответ на запрос, значительно отличается от прочей информации, имеющейся у аудитора, тогда аудитор может внести изменения в процедуры или провести дополнительные процедуры.

Если запрос касается намерений руководства, то аудитору необходимо учитывать прошлые действия руководства по выбору и выполнению определенного плана действий.

В отношении важных вопросов аудитору необходимо получить письменные заявления от руководства и, когда это уместно, от лиц, отвечающих за корпоративное управление.

Все эти процедуры могут проводиться в качестве процедур оценки риска, тестирования средств контроля или процедур проверки по существу – в зависимости от ситуации, в которой они применяются аудитором.

На качество всех аудиторских доказательств влияет уместность и надежность информации, на которой они основываются.

Уместность означает наличие логической связи с целью аудиторской процедуры или влияние на эту цель и, если применимо, на рассматриваемую предпосылку. Например, если аудитор хочет убедиться в правильности оценки кредиторской задолженности, отраженной в отчетности, он проверяет данные аналитического учета.

Если же аудитор хочет убедиться, что задолженность отражена полностью, ему надо проанализировать последующие выплаты кредиторам.

Определенный набор процедур может обеспечить доказательства, значимые для одних предпосылок, но незначимые для других. Например, инспектирование документов по погашению дебиторской задолженности после окончания периода, дает доказательства в отношении существования и оценки, но не обязательно своевременности признания. Поэтому получение доказательств в отношении одной предпосылки, например, существования запасов, не заменяет получение доказательств в отношении другой предпосылки, например, оценки таких запасов. Доказательства из разных источников или разного характера во многих случаях могут быть значимыми в отношении одной и той же предпосылки.

Тестирование средств контроля выполняют для оценки операционной эффективности применения средств контроля для предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений на уровне предпосылок. Разработка тестов средств контроля включает

выявление условий, которые указывают на нормальную работу средства контроля, и условий отклонения, которые указывают на отступление от нормальной работы. Наличие или отсутствие таких условий проверяется аудитором.

Процедуры проверки по существу предназначены для обнаружения существенных искажений на уровне предпосылок. Они включают детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу. Разработка процедур проверки по существу включает выявление условий, которые являются значимыми для целей теста и свидетельствуют о наличии искажения соответствующей предпосылки.

Надежность информации, используемой в качестве доказательств, зависит от ее источника и характера, а также от обстоятельств, при которых она получена. Полезны следующие правила:

- надежность аудиторских доказательств выше, если они получены из независимых внешних по отношению к организации источников;
- надежность доказательств, полученных внутри организации, выше, если средства контроля за их подготовкой являются эффективными;
- доказательства, собранные непосредственно аудитором, являются более надежными, чем доказательства, полученные косвенно или на основании логических заключений;
- доказательства в виде документов в бумажной или электронной форме либо на иных носителях надежнее, чем доказательства, полученные устно;
- доказательства, представленные оригиналами документов, являются надежнее, чем доказательства, представленные в форме копий или документов, трансформированных в электронную форму.

Общие правила в отношении надежности различных видов доказательств допускают исключения. Например, информация из независимого внешнего источника может оказаться ненадежной, если этот источник не является осведомленным или эксперт руководства окажется недостаточно объективным.

Для подготовки отчетности организации могут потребоваться специальные знания в областях, отличных от бухгалтерского учета или аудита, таких как актуарные расчеты, оценка или технические данные. Организация может принять на работу или привлечь экспертов в этих областях. Если такой подход не применяют, то риск существенного искажения повышается.

Если информация, которая будет использоваться в качестве доказательств, подготовлена с привлечением эксперта руководства, аудитор должен выполнить следующие действия:

- а) оценить компетентность, способности и объективность эксперта. Компетентность связана с характером и уровнем профессиональных знаний и опыта эксперта. Способности зависят от умения эксперта применять свою компетентность в конкретных обстоятельствах. Объективность отражает возможное воздействие предвзятости, конфликта интересов или влияния других лиц на вынесение экспертом профессионального суждения;

б) получить понимание работы эксперта;

в) оценить, является ли работа эксперта надлежащей, чтобы ее использовать в качестве доказательства соответствующей предпосылки.

На характер, сроки и объем аудиторских процедур влияют факторы:

- характер и сложность вопросов, по которым привлечен эксперт;
- риски существенного искажения, связанные с этими вопросами;
- доступность альтернативных источников аудиторских доказательств;
- характер, объем и цели работы эксперта руководства;
- тот факт, является ли эксперт руководства независимым;
- степень, до которой руководство может контролировать работу эксперта или оказывать на нее влияние;

– распространяются ли на эксперта соответствующие технические стандарты либо иные профессиональные или отраслевые требования;

- характер и объем любых средств контроля работы эксперта внутри организации;
- знания и опыт аудитора в сфере профессиональных знаний и опыта эксперта;
- предыдущий опыт аудитора, связанный с работой данного эксперта.

Информацию о компетентности, способностях и объективности эксперта руководства можно получить из следующих источников:

- личный опыт работы с данным экспертом;
- обсуждения, проводимые с экспертом или с другими лицами, которые знакомы с работой данного эксперта;
- изучение квалификации эксперта, его членства в профессиональной организации или иных форм внешнего признания;
- статьи или книги, написанные данным экспертом.

Прочие факторы, которые могут оказаться значимыми, включают:

– соответствие компетентности эксперта руководства той сфере, в отношении которой будет использоваться работа эксперта;

– уровень компетентности эксперта руководства в отношении соответствующих бухгалтерских требований;

– необходимость пересмотреть первоначальную оценку компетентности, способностей и объективности эксперта руководства из-за информации, полученной по мере проведения аудита.

Угрозу объективности эксперта могут создать: угроза личной заинтересованности, угроза заступничества, угроза близкого знакомства, угроза самоконтроля и угроза шантажа. Эти угрозы могут быть снижены мерами предосторожности, создаваемыми как внешними структурами, так и рабочей средой эксперта руководства.

Понимание работы эксперта руководства подразумевает понимание соответствующей области знаний.

Аудитор должен определить:

- включает ли предметная область эксперта специализации, которые имеют значение для аудита;
- применяются ли какие-либо профессиональные или иные стандарты, требования законодательства или регулирующих органов;
- какие допущения и методы используются экспертом руководства, являются ли они общепринятыми в рамках предметной области данного эксперта и надлежащими для целей подготовки финансовой отчетности;
- каков характер внутренних и внешних данных или информации, которые использует эксперт руководства.

Если эксперт руководства привлекается организацией, между сторонами заключается письменное соглашение. Оценка этого соглашения помогает аудитору определить:

- характер, объем и цели работы эксперта;
- соответствующие функции и обязанности руководства и эксперта;
- характер, сроки и объем обмена информацией между руководством и экспертом.

Если эксперт руководства является сотрудником организации, то для аудитора самым подходящим способом получения необходимого понимания будут запросы, направляемые эксперту и руководству организации.

Чтобы определить, можно ли результаты работы эксперта использовать в качестве доказательств в отношении соответствующей предпосылки, изучают следующие вопросы:

- уместность и обоснованность результатов работы и выводов эксперта, их согласованность с другими доказательствами, их надлежащее отражение в отчетности;
- уместность и обоснованность этих допущений и методов, используемых экспертом;
- уместность, полнота и точность исходных данных, используемых экспертом.

При использовании информации, подготовленной организацией, аудитор:

- а) собирает доказательства о точности и полноте информации;
- б) оценивает, является ли эта информация достаточно точной и подробной для целей аудитора.

Отбор элементов тестирования с целью получения аудиторских доказательств.

При разработке тестов средств контроля и детальных тестов аудитор должен определить такие способы отбора объектов тестирования, которые будут эффективными для достижения цели аудиторской процедуры.

Эффективное тестирование обеспечивает надлежащие доказательства, если эти доказательства в совокупности с другими доказательствами, которые уже получены, окажутся достаточными для целей аудитора. При выборе объектов тестирования аудитор использует следующие методы:

- а) выбор всех объектов (сплошная проверка);
- б) выбор конкретных объектов;
- в) аудиторская выборка.

Применение любого из этих средств или их сочетания может оказаться целесообразным в зависимости от конкретных обстоятельств, например, от рисков существенного искажения в отношении проверяемой предпосылки, а также от практической реализуемости и эффективности различных методов.

Аудитор может решить, что наиболее целесообразно будет проверить **всю генеральную совокупность** элементов, составляющих тот или иной вид операций или остатков по счетам.

При тестировании средств контроля сплошная проверка практически не применяется. Сплошная проверка эффективна, если:

- совокупность состоит из небольшого числа объектов с большой стоимостью;
- имеется значительный риск, и другие методы не обеспечивают достаточных надлежащих аудиторских доказательств;
- вычисления или иные процессы, выполняются автоматически в информационной системе.

Аудитор может решить отобрать **конкретные объекты** из совокупности. На это решение влияют: понимание организации аудитором, оцененные риски существенного искажения, характеристики тестируемой совокупности.

Отбираемыми **специфическими элементами** могут быть следующие:

- *объекты с высокой стоимостью или ключевые объекты*, например, объекты, которые подозрительны, необычны, особо подвержены риску, или те, в отношении которых ранее выявлялись ошибки;
- *все объекты сверх определенной суммы*;
- *объекты для получения информации* о таких вопросах, как характер деятельности организации или характер операций.

Результаты аудиторских процедур, примененных к объектам, отобранным таким способом, не могут быть распространены на всю генеральную совокупность.

Аудиторская выборка предназначена для того, чтобы на основании тестирования выборки из генеральной совокупности предоставить возможность сделать выводы в отношении всей генеральной совокупности.

Несоответствие в доказательствах или сомнение в их надежности

В том случае, когда:

- а) доказательства, полученные из одного источника, не соответствуют доказательствам, полученным из другого источника;
- б) аудитор сомневается в надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, он должен определить, какие изменения или дополнения в процедурах необходимы для разрешения этого вопроса, и проанализировать влияние этого вопроса на другие аспекты аудита.

9.2. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ

Под аналитическими процедурами понимают оценку финансовой информации посредством анализа вероятных взаимосвязей между финансовыми и нефинансовыми данными. Аналитические процедуры предусматривают исследование выявленных отклонений или соотношений, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями.

Аналитические процедуры предполагают сопоставление финансовой информации организации:

- со сравнительной информацией за предыдущие периоды;
- с ожидаемыми результатами деятельности организации;
- с аналогичной отраслевой информацией.

Аналитические процедуры включают изучение соотношений:

- между элементами финансовой информации, которые являются ожидаемыми для данной организации;
- между финансовой информацией и соответствующей нефинансовой информацией.

Для проведения аналитических процедур используют различные методы – от простого сопоставления до комплексного анализа с применением статистических методик. Аналитические процедуры проводят в отношении консолидированной финансовой отчетности, ее компонентов и отдельных элементов информации.

При разработке и проведении аналитических процедур в качестве *процедур проверки по существу* аудитор:

- определяет пригодность аналитических процедур для определенных предпосылок с учетом оцененных рисков существенного искажения и детальных тестов в отношении этих предпосылок;
- оценивает надежность данных с учетом источника, сопоставимости, характера и применимости имеющейся информации, а также средств контроля ее подготовки;
- формирует ожидание по суммам, отраженным в учете, или коэффициентам и оценивает, достаточно ли точно и однозначно сформировано ожидание, чтобы выявить искажение, которое может привести к существенному искажению отчетности;
- определяет расхождение между суммами, отраженными в учете, и ожидаемыми показателями, которое является приемлемым без проведения дальнейшего исследования.

Решение о выборе конкретных процедур основывается на суждении аудитора о предполагаемой результативности и эффективности процедур, которые он может выполнить.

Аудитор может направить в адрес руководства запрос о доступности и надежности информации, необходимой для проведения аналитических процедур проверки по существу, и результатов проведения организацией таких аналитических процедур. Если аудитор считает, что аналитические данные подготовлены руководством надлежащим образом, он может их использовать.

Аналитические процедуры проверки по существу обычно проводят применительно к большим объемам прогнозируемых операций.

В ряде случаев эффективной аналитической процедурой может стать даже несложная прогнозная модель. Например, если в организации работает известное количество сотрудников, аудитор может с высокой степенью точности оценить величину взносов на социальное и пенсионное страхование без выполнения детальных тестов.

Если средства контроля недостаточно эффективны, то аудитор будет в большей степени полагаться на детальные тесты, а не на аналитические процедуры проверки по существу.

Аудитор может провести аналитические процедуры проверки по существу по той же предпосылке, что и детальные тесты.

Информация, которую аудитор использует для аналитических процедур, может оказаться более надежной, если она получена из независимых источников за пределами организации. Необходимо оценить обоснованность показателей планов или бюджетов – разрабатывались ли они с ориентиром на ожидаемые результаты или на поставленные цели.

Аудитор может протестировать операционную эффективность средств контроля подготовки информации, которую он использует при проведении аналитических процедур. Если такие средства контроля эффективны, то уверенность аудитора в надежности информации и в результатах проведения аналитических процедур возрастает. Часто операционная эффективность средств контроля нефинансовой информации может быть протестирована в сочетании с другими видами тестов средств контроля.

Когда аудитор оценивает, может ли быть сформировано ожидание, которое было бы достаточно точным для выявления существенного искажения, он рассматривает:

- степень точности прогнозирования ожидаемых результатов проведения аналитических процедур проверки по существу;
- возможность детализации информации;
- доступность финансовой и нефинансовой информации.

Аудитор определяет, какое отклонение от ожидаемых показателей будет считаться приемлемым без проведения дополнительного исследования, в зависимости от существенности и уровня уверенности. По мере увеличения оцененного риска приемлемое расхождение без проведения дополнительного исследования уменьшается.

Аудитор разрабатывает и проводит аналитические процедуры ближе к окончанию проверки, для формирования *общего вывода* относительно соответствия отчетности организации пониманию аудитора. Эти процедуры могут быть аналогичны процедурам, которые применялись для оценки рисков.

Выводы по результатам аналитических процедур призваны подтвердить выводы, сформированные в ходе аудита отдельных компонентов или элементов финансовой отчетности.

Результаты аналитических процедур могут выявить ранее не идентифицированный риск существенного искажения. Тогда аудитор пересматривает свою оценку рисков существенного искажения и вносит изменения в дальнейшие запланированные процедуры

Если в результате проведения аналитических процедур выявлены отклонения или соотношения, которые противоречат прочей имеющейся информации или существенно расходятся с ожидаемыми показателями, то аудитор исследует такие расхождения:

– направляет руководству запросы и получает доказательства, имеющие отношение к ответам руководства;

– проводит иные аудиторские процедуры.

Иные аудиторские процедуры необходимо выполнить, если, например, руководство не способно предоставить требуемое разъяснение или если разъяснение вместе с полученными аудиторскими доказательствами, имеющими отношение к ответу руководства, не считается надлежащим.

Аудиторские доказательства – это совокупность данных, используемых аудитором с целью формулирования обоснованных выводов, на которых базируется мнение аудитора.

Задание 1. Во время аудиторской проверки Вы занесли в рабочую документацию следующие данные:

1. Таблицы, отражающие движение документов, связанных с оплатой труда, и составленные вашим помощником, подтвердились в ходе тестов на соответствие.

2. Устное заявление директора по производству об ожидаемом десятилетнем сроке эксплуатации оборудования завода, приобретенного в январе 2005 г.

3. Газетное сообщение о том, что применение новой технологии, по всей видимости, приведет к снижению объема продаж в размере 20% товарооборота компании.

4. Письмо от управляющего банком директору компании, информирующее о намерении банка продлить действие кредитного соглашения на один год.

5. Перечень объемов товарно-материальных запасов, пересчитанных сотрудниками аудиторской фирмы во время наблюдения за инвентаризацией.

6. Письмо от дебитора, адресованное аудиторской фирме и подтверждающее сальдо по расчетам, зарегистрированное в бухгалтерских записях.

Требуется:

1. Относительно всей информации:

а) указать ее соответствие задачам аудита в плане проверки и подтверждения финансовой отчетности;

б) дать обоснованный ответ, насколько достоверны, на ваш взгляд, перечисленные виды информации;

в) привести еще один дополнительный вид информации, который способствовал бы решению задачи аудита.

2. Если какой-то вид информации противоречит уже имеющимся у вас данным, какие действия вы предпримете?

При решении задачи используйте табл. 1.

1. Оценка надежности аудиторских доказательств

Фактор, влияющий на оценку	Значение фактора	Баллы
Вид источника доказательств	Знание аудитора	7
	Внешний	5
	Смешанный	3
	Внутренний	1
Полнота информации	Высокая	5
	Средняя	3
	Низкая	1
Вид информации	Положительная	3
	Отрицательная	1
Форма получения доказательств	Письменная	3
	Устная	1
Риск умышленного искажения информации	Низкий	3
	Средний	2
	Высокий	0
Система внутреннего контроля	Высокая эффективность	1
	Удовлетворительная	0
	Низкая эффективность	-1
Уровень компетенции специалистов	Высокий	2
	Средний	0
	Низкий	-2

Задание 2. При подготовке финансовой отчетности исходят из следующих предпосылок:

- существование;
- права и обязательства;
- возникновение;

- полнота;
- оценка и распределение;
- точность;
- отнесение к соответствующему периоду;
- классификация.

Для отчетности предприятия объясните, каким образом можно подтвердить, что эта отчетность составлялась на основе вышеуказанных предпосылок. Какие доказательства должен получить аудитор по статьям:

- основные средства;
- дебиторская задолженность, срок погашения которой менее 12 месяцев;
- денежные средства;
- кредиторская задолженность;
- выручка.

10. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

10.1. ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Необходимо, чтобы аудитор исходя из оценки сделанных по полученным аудиторским доказательствам выводов сформировал мнение в отношении достоверности финансовой отчетности.

Также он должен четко выразить соответствующее мнение в письменном заключении. Данное заключение должно содержать информацию о том, на чем основывается соответствующее мнение.

Необходимо, чтобы аудитором было сформировано мнение в отношении соответствия отчетности в существенных аспектах концепции подготовки отчетности.

Финансовая отчетность рассматривается в виде полного комплекта соответствующей отчетности общего назначения с примечаниями.

В примечаниях в общем случае в краткой форме отражается информация пояснительного характера, в том числе принципиальные положения учетной политики.

Для формирования указанного мнения необходимо сформулировать вывод в отношении получения в процессе аудита уверенности в отсутствии обусловленных ошибками или недобросовестными действиями существенных искажений в финансовой отчетности.

Формулирование подобного вывода должно основываться на:

– выводах аудитора в отношении получения достаточных аудиторских доказательств, являющихся надлежащими;

– выводах аудитора в отношении существенности взятых в совокупности или в отдельности неисправленных искажений;

– оценках, которые сделаны согласно пунктам первому – четвертому.

1. Необходима оценка аудитором подготовки финансовой отчетности в каждом из существенных аспектов согласно требованиям, предусмотренным концепцией ее подготовки.

Аудитору в процессе оценки следует рассматривать учетную политику, ее качественные аспекты. Аудитор должен определить наличие или отсутствие признаков, свидетельствующих о том, что суждения руководства являются предвзятыми.

Аудитору, анализирующему качественные аспекты учетной политики, следует получать сведения в отношении потенциальной предвзятости суждений руководства организации. Может быть сделан вывод о том, что финансовая отчетность в целом существенно искажена вследствие содействия неисправленных искажений в совокупности с недостаточной объективностью.

Существуют определенные признаки, свидетельствующие о том, что имеется недостаточная объективность, способная сказаться на оценке аудитором наличия существенного искажения отчетности в целом. Данные признаки представлены в виде:

- возможной предвзятости со стороны руководства при формировании оценочных значений;

- выборочной корректировке искажений, о которых в процессе аудита сообщено руководству.

2. Аудитору необходимо оценивать исходя из требований концепции подготовки отчетности в том числе:

- использование в отчетности должной терминологии, в том числе названия каждого из входящих в отчетность отчетов;

- должное раскрытие основных относящихся к учетной политике положений;

- обеспечение на основе отчетности надлежащего раскрытия информации, обеспечивающего возможность для пользователей выявить на содержащуюся в отчетности информацию существенных событий и сделок;

- соответствия представленной в отчетности информации таким критериям, как понятность, уместность, сопоставимость, надежность;

- соответствия рассчитанных руководством оценочных значений критерию обоснованности;

- соответствия содержащихся в учетной политике положений концепции подготовки отчетности.

3. В случае, если подготовка отчетности осуществлена согласно концепции достоверного представления, в оценке должна присутствовать оценка обеспечения достоверного представления финансовой отчетности.

При подобной оценке аудитору необходимо выявить:

- представления в отчетности составляющих ее основу событий и операций таким образом, что обеспечивается достоверное представление в отношении данных событий и операций;

- общее представление отчетности, ее содержания, структуры.

4. Необходимо, чтобы аудитор оценивал наличие в отчетности необходимой ссылки на применимую концепцию ее подготовки (или описания данной концепции).

В качестве надлежащего описания концепции подготовки отчетности не рассматривается описание, в котором присутствуют формулировки, являющиеся ограничивающими, неточными (пример – «отчетность в существенной мере соответствует МСФО»). Подобные описания способны ввести пользователей отчетности в заблуждение.

В ряде случаев отчетность может содержать указание о подготовке отчетности согласно 2 концепциям подготовки отчетности (к примеру, МСФО и национальной концепции). Подобные ситуации возможны в случае, если на руководстве лежит обязанность по принятию решения в отношении подготовки отчетности согласно каждой из применимых

концепций. Условие приемлемости подобного описания – соответствие отчетности каждой из концепций. Соответственно, отчетность в этом случае должна соответствовать каждой из концепций в отсутствие потребности в том, чтобы сверять отчеты.

При этом фактически возможность одновременного соответствия отсутствует, если в конкретной юрисдикции не утверждена в качестве национальной концепции вторая концепция (к примеру, МСФО), или не устранены все затрудняющие соответствие данной концепции барьеры.

При этом возможна подготовка отчетности согласно одной концепции подготовки отчетности, с дополнительным указанием в примечаниях, в какой мере отчетность соотносится с иной концепцией.

Подобное описание является дополнительной финансовой информацией и выступает в качестве обязательной составляющей отчетности, и в этой связи мнение аудитора распространяется в отношении данной информации.

В случае, если аудитор пришел к выводу, что в каждом из существенных аспектов подготовка отчетности осуществлена согласно применимой концепции ее подготовки, аудитор требуется выразить мнение, являющееся немодифицированным.

Модификация мнения аудитора в аудиторском заключении необходима в случаях, когда аудитор:

- не обладает возможностью получения достаточных доказательств для вывода об отсутствии существенных искажений в рассматриваемой в целом отчетности;
- делает в соответствии с полученными доказательствами о наличии существенных искажений в рассматриваемой в целом отчетности.

Форма аудиторского заключения – на электронных и бумажных носителях в письменной форме.

Необходимо наличие заголовка заключения с точными сведениями в отношении того, что данный документ представляет собой сформулированное независимым аудитором заключение. Подобный заголовок выступает в виде подтверждения выполнения аудитором всех необходимых этических требований применительно к независимости. Он позволяет дифференцировать указанное заключение от представленных прочими лицами заключений.

Согласно условиям аудиторского задания, следует обозначать адресата заключения. Адреса заключения в конкретной юрисдикции нередко предусматриваются законами или нормативными актами. В общем случае адресатом является тот, для кого осуществлялась подготовка заключения – в общем случае речь идет о лицах, которые отвечают за корпоративное управление в соответствующей организации, или об акционерах.

Вводная часть должна отражать сведения в отношении:

- периода или даты, который охватывает каждый из относящихся к составу отчетности финансовых отчетов;
- организации, применительно к отчетности которой осуществлялся аудит;
- ссылки в отношении краткого изложения принципиальных основ учетной политики;

- наименования каждого из входящих в отчетность отчетов;
- факта проведения аудита соответствующей отчетности.

В случае, если аудитор обладает информацией в отношении включения в документ с прочей информацией (к примеру, годовой отчет) финансовой отчетности, применительно к которой проводился аудит, аудитор имеет возможность рассмотреть вопрос о возможности указания номеров страниц, на которых соответствующая отчетность представлена. Данный подход будет способствовать идентификации проаудированной отчетности пользователями.

В посвященном ответственности руководства за отчетность разделе характеризуются обязанности ответственных за подготовку отчетности лиц организации.

Ссылка на руководство в заключении не является обязательной, возможно использование понятия, которое соответствует действующему в конкретной юрисдикции законодательству.

В разделе представляется информация об ответственности руководства за СВК и за подготовку отчетности согласно концепции ее подготовки.

В ряде случаев наряду с характеристикой ответственности руководства аудитор добавляет сведения в отношении дополнительных обязанностей, связанных с подготовкой отчетности в конкретной юрисдикции.

Раздел об ответственности аудитора включает сведения в отношении его ответственности за выражение исходя из проведенного аудита мнения об отчетности. При этом руководство ответственно за подготовку отчетности.

Заключение должно включать сведения о том, что аудит проводился согласно внутригосударственным стандартам аудита либо международным стандартам.

В заключении должно быть представлено разъяснение в отношении необходимости для аудитора соблюдать в силу стандартов этические нормы, планировать и проводить аудит для получения уверенности в отсутствии существенных искажений в отчетности.

В заключении аудитор не делает заявления в отношении соблюдения Международных стандартов аудита в случае, если все применимые в отношении проводимого аудита требования, предусмотренные указанными стандартами, не исполнены.

Описание аудита в заключении должно содержать следующие указания:

- аудит предполагает оценку представления отчетности в целом, обоснованности рассчитанных руководством оценочных значений, оценку должного характера применяемой организацией учетной политики;

- процедуры выбираются исходя из суждения аудитора с оценкой рисков существенного искажения в связи с ошибкой либо действиями, являющимися недобросовестными. При оценке соответствующих рисков аудитором осуществляется рассмотрение СВК подготовки отчетности для того, чтобы разработать соответствующие обстоятельствам аудиторские процедуры (но не для того, чтобы выразить мнение в отношении СВК). В случае, если аудитор при проведении аудита отчетности также должен выразить мнение в отношении

эффективности СВК, следует исключить указание на то, что СВК рассматривалась не для выражения мнения в отношении ее эффективности;

– аудит включает процедуры, ориентированные на то, чтобы получить доказательства, которые подтверждают содержащиеся в отчетности числовые показатели и раскрытие информации в отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать указание на то, что аудитор считает, что полученные им доказательства являются достаточными и надлежащими, чтобы обеспечить основу для выражения мнения.

Аудиторское заключение должно включать раздел с заголовком «*Мнение*».

При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления, мнение аудитора, если иное не предусмотрено законом или нормативными актами, должно содержать одну из следующих формулировок, которые расцениваются как эквивалентные:

– финансовая отчетность *отражает достоверно во всех существенных аспектах...* в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности] или

– финансовая отчетность *дает правдивое и достоверное представление* о... в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

Применимая концепция подготовки финансовой отчетности определяется при помощи следующих формулировок:

– «... в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности» или

– «... в соответствии с принципами бухгалтерского учета, общепринятыми в Юрисдикции X ...».

При выражении немодифицированного мнения о финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с *концепцией соответствия*, мнение аудитора должно свидетельствовать о том, что финансовая отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с [применимой концепцией подготовки финансовой отчетности].

В некоторых юрисдикциях аудитор может иметь *дополнительные обязанности* по представлению заключений в отношении других вопросов, помимо обязанности аудитора по подготовке заключения о финансовой отчетности в соответствии со стандартами аудита. Стандарты аудита, действующие в определенной юрисдикции, часто содержат указания относительно конкретных дополнительных обязанностей аудитора по предоставлению заключений в данной юрисдикции.

Аудиторское заключение должно быть *подписано*. Подпись аудитора ставится либо от имени аудиторской организации, либо от имени аудитора, либо от имени аудиторской организации и от имени аудитора в зависимости от требований конкретной юрисдикции. В некоторых юрисдикциях в дополнение к подписи аудитора аудитор может быть обязан указать в аудиторском заключении наличие квалификации профессионального бухгалтера или факт того, что аудитор или аудиторская организация (в зависимости от обстоятельств) признаны соответствующим лицензирующим органом этой юрисдикции.

Аудиторское заключение не должно быть датировано более ранним числом, чем дата получения аудитором достаточных надлежащих доказательств, на которых должно быть основано мнение аудитора относительно финансовой отчетности, включая доказательства того, что:

- а) подготовлены все отчеты, составляющие финансовую отчетность, включая соответствующие примечания;
- б) лица, имеющие признанные полномочия, подтвердили, что взяли на себя ответственность за данную финансовую отчетность.

Дата аудиторского заключения информирует пользователей аудиторского заключения о том, что аудитор рассмотрел влияние событий и операций, о которых ему стало известно, и которые произошли до этой даты.

В некоторых юрисдикциях требуется окончательное утверждение финансовой отчетности акционерами до опубликования финансовой отчетности. В таких юрисдикциях для вывода аудитора о том, что были получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства, окончательное утверждение акционерами не является обязательным.

В аудиторском заключении должно быть указано *местонахождение аудитора* в юрисдикции, где он осуществляет свою деятельность.

От аудитора может потребоваться проведение аудита в соответствии со стандартами аудита определенной юрисдикции («национальными стандартами аудита»), но в дополнение к ним при проведении аудита он может соблюдать и Международные стандарты аудита (МСА). В этом случае аудиторское заключение может содержать ссылку на МСА в дополнение к национальным стандартам аудита, но аудитор имеет право делать это только в следующих случаях:

- а) при отсутствии противоречия между требованиями национальных стандартов аудита и требованиями МСА, которое привело бы к тому, что аудитор сформировал бы другое мнение или не включил бы раздел «Важные обстоятельства», который в определенных обстоятельствах требуется в соответствии с МСА;
- б) если аудиторское заключение включает как минимум каждый из обязательных элементов, предусмотренных МСА 700.

Неуместно ссылаться и на МСА, и на национальные стандарты аудита, если требования Международных стандартов аудита и национальных стандартов аудита противоречат друг другу.

При определенных обстоятельствах организация в соответствии с законом, нормативными актами или стандартами должна представить или добровольно представляет вместе с отчетностью дополнительную информацию, которая не является обязательной в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности. Такая информация, как правило, представляется в форме приложений или дополнительных примечаний.

Мнение аудитора распространяется на дополнительную информацию, в отношении которой невозможно получить ясное представление о том, что такая информация не относится к финансовой отчетности в силу ее характера и формы представления. Мнение аудитора также распространяется на примечания или приложения, на которые дается перекрестная ссылка в финансовой отчетности.

10.2. МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ

Выделяют *три типа модифицированного мнения*, а именно мнение с оговоркой, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения. Решение о том, какой тип модифицированного мнения является надлежащим, зависит:

- от характера обстоятельства, послужившего причиной модификации, т.е. имеются ли существенные искажения в отчетности или, в случае невозможности получить достаточные надлежащие доказательства, есть ли вероятность наличия таких существенных искажений;

- от суждения аудитора в отношении всеобъемлющего характера оказанного или возможного влияния такого вопроса на отчетность.

В таблице приводятся примеры того, как суждение аудитора о характере обстоятельства, которое приводит к модификации, и о всеобъемлющем характере оказываемого или возможного влияния такого обстоятельства на отчетность определяет тип выражаемого мнения.

Характер обстоятельства, которое приводит к модификации	Суждение аудитора в отношении характера оказываемого или возможного влияния на отчетность	
	Существенное, но не всеобъемлющее	Существенное и всеобъемлющее
Отчетность содержит существенные искажения	Мнение с оговоркой	Отрицательное мнение
Невозможность получить достаточные надлежащие доказательства	Мнение с оговоркой	Отказ от выражения мнения

Выражение надлежащим образом модифицированного мнения о финансовой отчетности необходимо в случае, если:

- на основании полученных аудиторских доказательств аудитор приходит к выводу о том, что отчетность, рассматриваемая в целом, содержит существенные искажения;

- аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, чтобы сделать вывод о том, что отчетность в целом не содержит существенных искажений.

Влияние, оказываемое на финансовую отчетность, считается всеобъемлющим, если, по мнению аудитора, оно:

– не ограничивается отдельными элементами, счетами или статьями финансовой отчетности;

– затрагивает или может затрагивать существенную часть финансовой отчетности, если влияние ограничивается отдельными элементами;

– имеет первостепенное значение для понимания финансовой отчетности ее пользователями в плане раскрытия информации.

Международный стандарт «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» определяет искажение как разницу между суммой, классификацией, представлением или раскрытием статьи отчетности и суммой, классификацией, представлением или раскрытием статьи, которые требуются в соответствии с применимой концепцией подготовки отчетности. Существенное искажение отчетности может возникнуть в отношении:

– надлежащего характера выбранной учетной политики;

– применения выбранной учетной политики;

– надлежащего характера или достаточности информации, раскрытой в финансовой отчетности.

В отношении надлежащего характера выбранной учетной политики существенные искажения отчетности могут возникнуть, если:

– выбранная учетная политика не соответствует применимой концепции подготовки финансовой отчетности;

– отчетность, включая соответствующие примечания, не обеспечивает достоверного представления о лежащих в ее основе операциях и событиях.

Существенные искажения отчетности в отношении применения выбранной учетной политики могут возникнуть:

– когда руководство не применяло учетную политику в соответствии с концепцией подготовки финансовой отчетности, в том числе, когда руководство не применяло учетную политику последовательно при смене отчетных периодов или к аналогичным операциям и событиям (последовательность применения);

– в силу метода применения выбранной учетной политики (например, непреднамеренная ошибка в применении).

В отношении надлежащего характера или адекватность раскрытия информации в отчетности, существенные искажения отчетности могут возникнуть, когда:

– отчетность не содержит всей информации, которая должна быть раскрыта в соответствии с применимой концепцией подготовки отчетности;

– информация, раскрытая в финансовой отчетности, не представлена в соответствии с применимой концепцией подготовки финансовой отчетности;

– финансовая отчетность не обеспечивает раскрытие информации, необходимое для достоверного представления.

Невозможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитором, также именуемая ограничением объема аудита, может возникнуть в силу:

- обстоятельств, не контролируемых организацией;
- обстоятельств, относящихся к характеру или срокам выполнения работы аудитора;
- ограничений, введенных руководством.

Невозможность выполнения определенной процедуры не является ограничением объема аудита, если аудитор может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства посредством выполнения альтернативных процедур.

Примеры обстоятельств, не контролируемых организацией, включают случаи, когда:

- данные бухгалтерского учета организации были уничтожены;
- данные бухгалтерского учета значительного компонента были конфискованы государственными органами на неопределенный срок.

Примеры обстоятельств, относящихся к характеру или срокам выполнения работы аудитора, включают случаи, когда:

- от организации требуется использование метода долевого участия для учета ассоциированной организации, и аудитор не может получить достаточные надлежащие доказательства в отношении финансовой информации данной организации, чтобы оценить, применялся ли метод долевого участия надлежащим образом;
- сроки назначения аудитора таковы, что аудитор не может обеспечить наблюдение за проведением инвентаризации запасов;
- аудитор принимает решение о том, что выполнение только процедур проверки по существу недостаточно, а средства контроля организации неэффективны.

Примеры невозможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в результате ограничения объема аудита, введенного руководством, включают случаи, когда:

- руководство не предоставляет аудитору возможности для наблюдения за проведением инвентаризации запасов;
- руководство не предоставляет аудитору возможности запросить подтверждение определенных остатков по счетам у внешних организаций.

Аудитор выражает *мнение с оговоркой* в случаях, когда:

- аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными, но не всеобъемлющими для финансовой отчетности;
- аудитор не может получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования своего мнения, но аудитор приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если таковые имеют место, может быть существенным, но не всеобъемлющим.

Аудитор выражает **отрицательное** мнение в случаях, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу о том, что искажения в отдельности или в совокупности являются существенными и всеобъемлющими для финансовой отчетности.

Аудитор **отказывается выразить мнение** в случае, когда он не может получить достаточные надлежащие доказательства для обоснования своего мнения и приходит к выводу о том, что возможное влияние на финансовую отчетность невыявленных искажений, если таковые имеют место, может быть одновременно существенным и всеобъемлющим.

Аудитор отказывается выразить мнение при наличии множества факторов неопределенности, когда несмотря на полученные достаточные надлежащие доказательства в отношении каждого фактора неопределенности, невозможно сформировать мнение об отчетности из-за воздействия факторов неопределенности друг на друга и их совокупного влияния на отчетность.

Если после принятия задания аудитор узнает, что руководство ограничило объем аудита, и это, вероятно, приведет к необходимости выражения **мнения с оговоркой** или **отказа от выражения мнения** об отчетности, аудитор должен обратиться к руководству с просьбой о снятии такого ограничения.

Если руководство отказывается снять ограничение, аудитор должен известить лиц, отвечающих за корпоративное управление организации, за исключением случаев, когда все эти лица участвуют в управлении организацией. Аудитор определяет, имеется ли возможность выполнения альтернативных процедур для получения достаточных надлежащих доказательств. Если доказательства получить невозможно, аудитор определяет последствия следующим образом:

если возможное влияние на отчетность невыявленных искажений, если таковые имеются, может быть существенным, но не всеобъемлющим, аудитор должен выразить **мнение с оговоркой**, или если возможное влияние на отчетность невыявленных искажений, если таковые имеются, может быть существенным и всеобъемлющим настолько, что выражение мнения с оговоркой будет недостаточным для информирования о серьезности ситуации, то аудитор должен:

- отказаться от проведения аудита, если это целесообразно и возможно в соответствии с применимыми законами или нормативными актами, или
- если отказ от аудита до предоставления аудиторского заключения нецелесообразен или невозможен, то отказаться от выражения мнения.

Целесообразность отказа от проведения аудита может зависеть от степени завершенности задания на момент введения руководством ограничения объема аудита. Если аудитор в основном завершил аудит, он может принять решение о завершении работ по мере воз-

возможности, отказаться от выражения мнения и дать объяснение в отношении ограничения объема аудита в разделе «Основание для отказа от выражения мнения».

В определенных обстоятельствах отказ от выполнения аудита может быть невозможен, если в соответствии с законом или нормативным актом аудитор обязан продолжить выполнение задания. Это может иметь место в случае, если аудитор привлекается для проведения аудита финансовой отчетности организаций государственного сектора.

Если аудитор отказывается от проведения аудита, аудитор должен предварительно проинформировать лиц, отвечающих за корпоративное управление организации, об обстоятельствах, связанных с выявленными в ходе аудита искажениями, которые могли бы привести к выражению модифицированного мнения.

Когда аудитор приходит к выводу о том, что отказ от проведения аудита необходим вследствие ограничения объема аудита, от аудитора может потребоваться, чтобы он проинформировал регулирующие органы или собственников организации об обстоятельствах, связанных с отказом от задания, как это предусмотрено профессиональными, правовыми или нормативными требованиями.

Когда аудитор считает необходимым выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения о финансовой отчетности в целом, аудиторское заключение не должно содержать немодифицированное мнение в соответствии с той же концепцией подготовки финансовой отчетности в отношении отдельного отчета, одного или более отдельных элементов, счетов или статей финансовой отчетности.

Ниже приводятся примеры обстоятельств предоставления заключения, которые не противоречат выражению отрицательного мнения аудитора или отказу аудитора от выражения мнения:

– выражение немодифицированного мнения о финансовой отчетности, составленной в соответствии с определенной концепцией подготовки отчетности, и выражение в том же заключении отрицательного мнения о той же отчетности, составленной в соответствии с иной концепцией подготовки финансовой отчетности;

– отказ от выражения мнения о результатах деятельности и движении денежных средств, если применимо, и выражение немодифицированного мнения в отношении финансового положения. В данном случае аудитор не отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности в целом.

Когда аудитор выражает модифицированное мнение о финансовой отчетности, он должен в дополнение к определенным элементам, которые требуются в соответствии с МСА 700, включить в аудиторское заключение раздел, содержащий описание обстоятельства, послужившего причиной модификации. Аудитор должен включить этот раздел в аудиторское заключение непосредственно перед разделом, в котором выражается мнение, и в зависимости от обстоятельств использовать заголовок «Основание для выражения

мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения» или «Основание для отказа от выражения мнения».

При наличии существенного искажения отчетности, связанного с отдельными суммами в отчетности, включая раскрытие количественной информации, аудитор включает в раздел «Основание для выражения модифицированного мнения» описание и количественную оценку финансового влияния искажения, если это возможно. Если выполнить количественную оценку влияния невозможно, аудитор должен указать это в разделе «Основание для выражения модифицированного мнения».

При наличии существенного искажения финансовой отчетности, связанного с раскрытием текстовой информации, аудитор включает в раздел «Основание для выражения модифицированного мнения» объяснение того, как происходит искажение раскрытой информации.

Если имеется существенное искажение финансовой отчетности, которое связано с нераскрытием необходимой информации, аудитор должен:

- обсудить такой факт с лицами, отвечающими за корпоративное управление организации;
- указать в разделе «Основание для выражения модифицированного мнения» характер отсутствующей информации;
- если это не запрещено законами или нормативными актами, включить нераскрытую информацию при условии, что это возможно, и аудитор получил достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении нераскрытой информации.

Раскрытие отсутствующей информации в разделе «Основание для выражения модифицированного мнения» будет невозможным, если:

- подлежащая раскрытию информация не подготовлена руководством и аудитор не может получить эту информацию иным образом;
- подлежащая раскрытию информация, по мнению аудитора, является чрезмерно объемной по сравнению с аудиторским заключением.

Если модификация является результатом невозможности получить достаточные надлежащие доказательства, аудитор должен указать в разделе «Основание для выражения модифицированного мнения» причины, по которым это невозможно.

Даже если аудитор выразил отрицательное мнение или отказался от выражения мнения о финансовой отчетности, он должен описать в разделе «Основание для выражения модифицированного мнения» причины иных известных ему обстоятельств, которые могли бы потребовать модификации мнения, а также их последствия.

Когда аудитор модифицирует свое мнение, он должен использовать для раздела, в котором выражается его мнение, заголовок «Мнение с оговоркой», «Отрицательное мнение» или «Отказ от выражения мнения» в зависимости от обстоятельств.

Если мнение выражается аудитором с оговоркой в связи с тем, что отчетность существенно искажена, ему необходимо указать в разделе «Мнение», что, кроме воздействия указанных в разделе «Основание для выражения мнения с оговоркой» обстоятельств или обстоятельства, что отчетность позволяет сформировать представление, являющееся достоверным и правдивым, или отражает достоверно в каждом из существенных аспектов согласно применимой концепции ее подготовки, или отчетность подготовлена в каждом из существенных аспектов согласно применимой концепции ее подготовки.

Если причина модификации – отсутствие возможности получения надлежащих доказательств, являющихся достаточными, аудитору для выражения мнения, являющегося модифицированным, необходимо использовать формулировку кроме возможного влияния обстоятельств или обстоятельства.

Если мнение выражается аудитором с оговоркой, в разделе «Мнение» не следует использовать недостаточно убедительные или недостаточно ясные формулировки (указывать на наличие условий, ссылаться на представленные выше объяснения и т.д.).

Если необходимо выразить мнение, являющееся отрицательным, в разделе «Мнение» аудитору требуется указать, что по его мнению в связи со значимостью указанных в разделе, где отражаются основания для отрицательного мнения, обстоятельств (обстоятельства) подготовка отчетности в каждом из существенных аспектов не осуществлена согласно применимой концепции ее подготовки, или отчетность не позволяет сформировать представление, являющееся достоверным и правдивым, или не отражает достоверно в каждом из существенных аспектов согласно применимой концепции ее подготовки,

При отказе аудитора от выражения мнения в связи с тем, что отсутствует возможность получения аудиторских доказательств, являющихся достаточными, в разделе «Мнение» аудитор указывает, что в связи со значимостью обстоятельств, которые указаны в разделе с информацией в отношении основания для отказа от выражения мнения аудитор не имел возможности для получения достаточных доказательств для того, чтобы обосновать мнение, и в этой связи выражение им мнения в отношении финансовой отчетности отсутствует.

Когда аудитор выражает мнение с оговоркой или отрицательное мнение, он изменяет описание ответственности аудитора, чтобы указать, что доказательства, полученные аудитором, являются достаточными и надлежащими для обоснования модифицированного мнения аудитора.

Когда аудитор отказывается от выражения мнения в силу невозможности получить достаточные надлежащие доказательства, он корректирует вводный раздел аудиторского заключения, чтобы указать, что аудитор был привлечен для проведения аудита финансовой отчетности. Аудитор также корректирует описание ответственности аудитора и описание объема аудита, чтобы указать только следующее: «Наша ответственность заключается в выражении мнения о финансовой отчетности на основе проведенного нами аудита в соот-

ветствии с МСА. Однако в силу обстоятельства (обстоятельств), указанного (указанных) в разделе «Основание для отказа от выражения мнения», мы не смогли получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для обоснования мнения аудитора».

Когда аудитор должен сообщить лицам, отвечающим за корпоративное управление, о причинах предполагаемой модификации, и о предлагаемой формулировке модификации.

Информирование лиц, отвечающих за корпоративное управление, позволяет:

– аудитору – уведомить этих лиц о планируемой модификации или модификациях и о причинах (или обстоятельствах) такой модификации или модификаций и получить их согласие в отношении обстоятельств, послуживших причиной ожидаемой модификации или модификаций, или подтвердить факты несогласия с руководством по существу;

– лицам, отвечающим за корпоративное управление организации, предоставить аудитору дополнительную информацию и объяснения в отношении обстоятельства или обстоятельств, послуживших причиной ожидаемой модификации или модификаций.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Учебное пособие «Бухгалтерский учет и аудит» включает в себя учебный материал и методические положения, направленные на исследование многогранности системы организации бухгалтерского учета на предприятии. Выбор приемов и способов ведения бухгалтерского учета зависит от особенностей: стадии жизненного цикла предприятия, организационно-правовой формы и т.д. К принципам, на которых базировался материал, представленный в учебном пособии, следует отнести: системность (система знаний, методик и подходов к организации бухгалтерского учета); гибкость (вариативность способов и методик ведения учета на различных этапах жизненного цикла предприятия и в условиях различных организационно-правовых форм); ориентированность на выполнение цели (построение эффективной системы бухгалтерского учета, отвечающей современным условиям хозяйствования). Особое значение в освоении учебного материала дисциплины имеет изучение литературы. Для этого в учебном издании имеется перечень основной литературы. В современных условиях нельзя ограничивать обучающегося в выборе источников информации, поэтому библиотечные фонды активно заменяются электронными библиотечными системами, электронными поисковыми системами и электронными периодическими справочниками. Кроме того, необходимо привлекать обучающихся к регулярному использованию Интернет-ресурсов, находящихся в свободном доступе.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. **Гражданский кодекс** Российской Федерации от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ [Электронный ресурс]. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_Law_5142/
2. **Налоговый кодекс** Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/
3. **Об аудиторской деятельности** : федер. закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 16.04.2022) [Электронный ресурс]. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/
4. О бухгалтерском учете : федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 05.12.2022) [Электронный ресурс]. – URL : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/
5. **Об определении** видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг : приказ Минфина России от 09.03.2017 № 33н (ред. от 18.02.2022) (Зарегистрировано в Минюсте России 10.05.2017 № 46643).
6. **Алборов, Р. А.** Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК : учебное пособие / Р. А. Алборов. – М. : Дело и Сервис, 2018. – 176с.
7. **Андреев, В. Д.** Практический аудит : учебное пособие / В. Д. Андреев. – М. : Экономика, 2020. – 105 с.
8. **Баканова, М. И.** Бухгалтерский учет в торговле : учебное пособие / М. И. Баканова. – М. : Финансы и статистика, 2018. – 576 с.
9. **Бахолдина, И. В.** Бухгалтерский финансовый учет : учебное пособие / И. В. Бахолдина, Н. И. Гольшева. – М. : Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2018. – 320 с.
10. **Бланк, И. А.** Управление торговым предприятием / И. А. Бланк. – М. : ЭКМОС, 2018. – 387 с.
11. **Булатова, З. Г.** Бухгалтерский учет товаров, расчетов и финансовых результатов в торговых организациях : учебно-методическое пособие / З. Г. Булатова, М. А. Булатов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Экзамен, 2018. – 349 с.
12. **Воронина, Л. И.** Бухгалтерский учет : учебник / Л. И. Воронина, И. В. Осипова. – М. : Альфа-М, 2017. – 352 с.
13. **Вострикова, А. А.** Экономика торговой организации : учебное пособие / А. А. Вострикова. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Дана, 2018. – 594 с.
14. **Галкина, Е. В.** Бухгалтерский учет и аудит / Е. В. Галкина. – М. : КноРус, 2018. – 448 с.
15. **Гаркуша, М. Н.** Совершенствование учета товарных операций / М. Н. Гаркуша // Научно-технический прогресс: актуальные и перспективные направления будущего : сборник. – 2019. – С. 27 – 29.
16. **Комплексный экономический анализ** хозяйственной деятельности : учебник / Л. Т. Гиляровская и др. – М. : ТК Велби, изд-во Проспект, 2019. – 360 с.
17. **Головкова, Е. А.** Автоматизация учета, анализа и аудита : учебное пособие / Е. А. Головкова, Т. В. Прохорова, К. А. Шиманский. – Мн. : ООО «Мисанта», 2020. – 220 с.
18. **Кириченко, Е. А.** Аудит промышленного предприятия : учебное пособие / Е. А. Кириченко, М. Н. Смагина. – Тамбов : Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ», ЭБС АСВ, 2017. – Ч. 1. – 88 с.

19. **Кириченко, Е. А.** Аудит промышленного предприятия : учебное пособие / Е. А. Кириченко, М. Н. Смагина. – Тамбов : Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ», ЭБС АСВ, 2017. – Ч. 2. – 105 с.
20. **Ковалев, В. В.** Анализ хозяйственной деятельности предприятия / О. Н. Волкова, М. А. Захаров. – М. : ПБОЮЛ, 2020. – 326 с.
21. **Ковгунова, В. А.** Особенности учета товаров и расходов на продажу в торговых организациях / В. А. Ковгунова // Вектор экономики. – 2019. – № 2(32). – С. 11 – 15.
22. **Бухгалтерский учет** : учебное пособие / Е. П. Козлова, Н. В. Парашутин, Т. Н. Бабченко, Е. Н. Галанина. – М. : Финансы и статистика, 2020. – 261 с.
23. **Кочинев, Ю. Ю.** Аудит : учебное пособие / Ю. Ю. Кочинев. – М. : Питер, 2020. – 222 с.
24. **Крюкова, О. А.** Методика анализа розничного товарооборота хозяйственно-бытовых товаров / О. А. Крюкова // Молодой ученый. – 2017. – № 43. – С. 158 – 161.
25. **Кузьмина, А. А.** Особенности оценки товаров в розничной и оптовой торговле / А. А. Кузьмина // Молодой ученый. – 2020. – № 23. – С. 51 – 54.
26. **Леевик, Ю. С.** Бухгалтерский финансовый учет / Ю. С. Леевик. – СПб. : Питер, 2018. – 208 с.
27. **Мельник, М. В.** Бухгалтерский учет и анализ (для бакалавров) / М. В. Мельник, Н. К. Муравицкая, Е. Б. Герасимова. – М. : КноРус, 2018. – 272 с.
28. **Мельникова, Н. П.** Особенности бухгалтерского учета, анализа и аудита торговой деятельности / Н. П. Мельникова, В. С. Юрина // Молодой ученый. – 2021. – № 24. – С. 496 – 499.
29. **Мешалкина, И. В.** Бухгалтерский учет : учебник / И. В. Мешалкина, Л. А. Иконова. – Минск : РИПО, 2018. – 220 с.
30. **Родичева, В. П.** Увеличение оборота розничной торговли как фактор улучшения результатов деятельности организаций / В. П. Родичева // Экономический анализ: теория и практика. – 2018. – № 17. – С. 114 – 117.
31. **Садыкова, Л. Г.** Особенности бухгалтерского учета в торговых организациях / Л. Г. Садыкова, Л. Ф. Костригина // Молодой ученый. – 2019. – № 12. – С. 356 – 359.
32. **Сапожникова, Н. Г.** Бухгалтерский учет : учебник / Н. Г. Сапожникова. – М. : КноРус, 2018. – 451 с.
33. **Сигидов, Ю. И.** Бухгалтерский учет и анализ : учебное пособие / Ю. И. Сигидов, Е. А. Оксанич, Н. Ю. Сигидова. – М. : Инфра-М, 2018. – 304 с.
34. **Стражева, Н. С.** Бухгалтерский учет : методическое пособие / Н. С. Стражева, А. В. Стражев // – Мн. : Скаун, 2020. – 453 с.
35. **Трофимова, А. Н.** Основы бухгалтерского учета и аудита : учебное пособие / А. Н. Трофимова. – Минск : Вышэйшая школа, 2018. – 112 с.
36. **Храмова, Ю. О.** Учет и аудит операций по движению товаров / Ю. О. Храмова // Академическая публицистика. – 2018. – № 11. – С. 137 – 142.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ	4
1.1. СИСТЕМА ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА	4
1.2. ЗАДАЧИ И ФУНКЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. ПОНЯТИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО И ФИНАНСОВОГО УЧЕТА	6
1.3. ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	9
1.4. ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	10
1.5. ПРАВИЛА И ПРИЕМЫ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ ОРГАНИЗАЦИЕЙ В ОБЛАСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	15
Контрольные вопросы	19
2. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	20
2.1. ИЗМЕНЕНИЯ В БАЛАНСЕ ПОД ВЛИЯНИЕМ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ	24
Контрольные вопросы	26
Практические задания	26
3. СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ	28
Контрольные вопросы	34
Практические задания	35
4. ДОКУМЕНТАЦИЯ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ	38
5. УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ	48
5.1. УЧЕТ ПРОЦЕССА ЗАГОТОВЛЕНИЯ	48
5.2. УЧЕТ ПРОЦЕССА ПРОИЗВОДСТВА	51
5.3. УЧЕТ ПРОЦЕССА РЕАЛИЗАЦИИ	56
6. БУХГАЛТЕРСКАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	59
6.1. НОРМАТИВНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	60
6.2. ВИДЫ ОТЧЕТНОСТИ, ЕЕ КЛАССИФИКАЦИЯ	61
6.3. ПРАВИЛА СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	63

6.4. ТРЕБОВАНИЯ, ПРЕДЪЯВЛЯЕМЫЕ К ОТЧЕТНОСТИ	64
6.5. ПОЛЬЗОВАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ, ПОРЯДОК И СРОКИ ЕЕ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ	66
6.6. СОСТАВ И СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	67
Контрольные вопросы	68
7. АУДИТ	69
7.1. ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ АУДИТА	69
7.1.1. Цель аудита	69
7.2. СОГЛАСОВАНИЕ УСЛОВИЙ АУДИТОРСКИХ ЗАДАНИЙ	72
7.3. АУДИТОРСКАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ	75
8. ОЦЕНКА РИСКОВ И ОТВЕТНЫЕ ДЕЙСТВИЯ АУДИТОРА	83
8.1. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	83
8.2. ВЫЯВЛЕНИЕ И ОЦЕНКА РИСКОВ СУЩЕСТВЕННОГО ИСКАЖЕНИЯ ПОСРЕДСТВОМ ИЗУЧЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ И ЕЕ ОКРУЖЕНИЯ	85
8.2.1. Процедуры оценки рисков	85
8.2.2. Система внутреннего контроля организации	88
8.2.3. Оценка рисков существенного искажения	98
8.3. СУЩЕСТВЕННОСТЬ ПРИ ПЛАНИРОВАНИИ И ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА ...	102
9. АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА	113
9.1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ	113
9.2. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ	120
10. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ	125
10.1. ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЯ О ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ	125
10.2. МОДИФИЦИРОВАННОЕ МНЕНИЕ В АУДИТОРСКОМ ЗАКЛЮЧЕНИИ	131
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	139
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	140

Учебное электронное издание

СМАГИНА Марина Николаевна
МОСКАЛЕНКО Наталия Владимировна

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Учебное пособие

Редактирование Е. С. Мордасовой
Графический и мультимедийный дизайнер Н. И. Кужильная
Обложка, упаковка, тиражирование Е. С. Мордасовой

ISBN 978-5-8265-2687-3



Подписано к использованию 20.11.2023.
Тираж 50 шт. Заказ № 158

Издательский центр ФГБОУ ВО «ТГТУ»
392000, г. Тамбов, ул. Советская, д. 106, к. 14
Телефон 8(4752) 63-81-08
E-mail: izdatelstvo@tstu.ru