

Р.В. Нагуманова, Т.В. Ерина

Планирование аудита: практический подход



Р.В. Нагуманова, Т.В. Ерина

**ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА:
ПРАКТИЧЕСКИЙ ПОДХОД**

Монография

Чебоксары 2019

УДК 657.6
ББК 65.052.8
Н16

Рецензенты

доктор экономических наук, профессор
Северо-Кавказского института (филиала) ФГБОУ ВО «Всероссийский
государственный университет юстиции (РПА Минюста России)»

Ш.И. Алибеков;

доктор экономических наук, профессор
ФГАОУ ВО «Казанский (Приволжский) федеральный университет»

В.Н. Нестеров

Нагуманова Р.В., Ерина Т.В.

Н16 **Планирование аудита: практический подход :** монография / Р.В. Нагуманова [и др.]. – Чебоксары: ИД «Среда», 2019. – 132 с.

ISBN 978-5-6043604-3-9

В монографии рассмотрены проблемы и задачи планирования аудита и представлены базовые методы для формирования стратегии, плана и программы проверки в хозяйствующих субъектах различных форм собственности.

Монография предназначена для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ, аудит», аспирантов и научных работников.

DOI 10.31483/a-108
ISBN 978-5-6043604-3-9

УДК 657.6
ББК 65.052.8
© Нагуманова Р.В.,
Ерина Т.В., 2019
© ИД «Среда», 2019

Оглавление

Преамбула.....	4
ГЛАВА 1. РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ОБЕСПЕЧЕНИИ КАЧЕСТВА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ.....	6
1.1. Эволюция контрольной функции и ее роль в современных условиях.....	6
1.2. Нормативное регулирование и опыт организации системы внутреннего контроля в РФ.....	13
1.3. Международный опыт организации системы внутреннего контроля.....	19
ГЛАВА 2. ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ МЕХАНИЗМА ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ.....	33
2.1. Планирование внутреннего аудита, выделение риск-областей.	33
2.2. Процедуры проверки.....	51
2.3. Документирование результатов проверки	64
Литература.....	130

Преамбула

Совсем недавно концепция «внутреннего аудита» была известна отечественному бизнесу очень удаленно. Сегодня ситуация коренным образом изменилась. Крупные компании и хозяйствующие субъекты активно создают службы внутреннего аудита.

Основная значимость технологии и методики внутреннего аудита заключается в постоянном наблюдении над процессами управления, их анализе. Таким образом, проблемы эффективной организации и совершенствования методики внутреннего аудита способствуют повышению действенности коммуникации информации в системе управления в целях координации экономических бизнес-процессов в соответствии с избранной стратегией развития организации.

Совершенствование методики внутреннего аудита является сложным процессом, на который оказывают влияние внешние и внутренние факторы, требующие глубокого изучения. Повышение эффективности управления деятельностью российских компаний допускает использование регламентации, внутренней стандартизации деятельности внутреннего аудита, приспособление его к практическим условиям и особенностям видов деятельности, расширение применения экономических методов управления производственным процессом, определение оптимальной численности штата внутренних аудиторов, критериев оценки эффективности и качества деятельности конкретного внутреннего аудитора.

Изначально внутренний аудит возник как деятельность, обеспечивающая достоверность бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Но сегодня это уже не является единственной и основной задачей службы внутреннего аудита. Современный аудит способен выполнять разнообразные и масштабные задачи.

Необходимость существования внутреннего аудита продиктована тем, что собственники и руководители предприятия хотят знать о реальном состоянии дел на нем. Для этого в организационной структуре субъекта создают специализированное подразделение, работники которого занимаются анализом всех звеньев управления, участков производства, каждого технологического цикла. При этом анализируется рациональность функционирования как системы в целом, так и каждого элемента, уровень взаимосвязи между ними, выявляются слабые места в работе предприятия и даются рекомендации по устранению имеющихся недостатков.

Таким образом, с помощью отдела внутреннего аудита осуществляется контроль во всех сферах работы таких как, финансы, производство, маркетинг, реализация, закупки, логистика, управление персоналом и других.

Внутренние аудиторы осуществляют контроль за наличием и сохранностью активов, их работа направлена не только на обнаружение слабых мест и недостатков, но и на выявление внутренних резервов хозяйствующего субъекта и определение путей их эффективного использования. Аудиторы анализируют соответствие должностных инструкций и внутренних процедур требованиям производственного процесса, контролируют их реальное выполнение. Во многих случаях первопричиной значительных экономических потерь является четкое или неправильное распределение обязанностей.

На крупных предприятиях с различными видами деятельности, со сложной, разветвленной структурой и большим качеством территориально удаленных филиалов, дочерних и зависимых обществ возникает сильная потребность в создании отдела внутреннего аудита. Специалисты отдела внутреннего аудита могут привлекаться в качестве консультантов и экспертов в случае возникновения разногласий между головной организацией и предприятиями, входящими в ее структуру. Внутренние аудиторы могут оказывать консультационную поддержку по вопросам действующего законодательства, по долгу своей профессии знающие законодательство, помогают быстро и эффективно решить подобные вопросы.

В этой связи внутренний аудит и оценка его эффективности, совершенствование методики проведения внутреннего аудита является актуальной.

В профессиональных стандартах внутреннего аудита, выработанных Международным институтом внутренних аудиторов (The Institute of Internal Auditors, США) отмечается, что профессиональные внутренние аудиторы играют ключевую роль в оценке и гарантировании эффективности систем управления рисками внутреннего контроля и корпоративного управления.

Кроме того, в функцию внутреннего аудита входит оценка достоверности отчетности (как внешней, финансовой и регуляционной, так и внутренней, управленческой), проверка целесообразности и экономической эффективности операций, сохранности активов, и, безусловно, проверка соблюдения законодательства, требований нормативных документов регулирующих органов и контрактных обязательств компании.

Несмотря на большое количество научных трудов в области аудита, системных разработок внутреннего аудита в отечественной науке до настоящего времени нет, особенно в части использования теории и практики внутреннего аудита применительно к конкретной отрасли экономики.

Повышение качественного уровня управленческих систем, управление рисками в деятельности отечественных предприятий невозможно в настоящее время без организации внутреннего аудита.

ГЛАВА 1. РОЛЬ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В ОБЕСПЕЧЕНИИ КАЧЕСТВА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

1.1. Эволюция контрольной функции и ее роль в современных условиях

Понятие «контроль» тесно связано с таким понятием как «управление». Понятие «контроль» происходит от английского глагола “to control”, имеющего различные значения. Сам термин «контроль» переводится с французского (contrôle, от contrerôle) как список, ведущийся в двух экземплярах, с латинского (contra и rotulus) оно обозначает – против и свиток.

В существующем на сегодняшний день понимании «контроль» вошел в обиход в XIX веке. Система контроля деятельности предприятия как понятие сформировалось к началу XX столетия в виде совокупности трех элементов:

- разделение полномочий;
- ротация персонала;
- использование и анализ учетных записей.

Позже функции контроля в организациях значительно расширились, преобразовавшись в организацию и координирование действий, направленных на обеспечение сохранности активов, проверку надежности учетной информации, повышение эффективности операций, следование выбранной политике (стратегии и тактике организации).

В литературе можно встретить ряд модификаций представленной концепции управленческого процесса. К примеру, В.В. Бурцев в работе «Организация системы внутреннего контроля коммерческой организации» выделяет четыре стадии процесса управления:

- планирование;
- организация и регулирование реализации управленческого решения;
- учет;
- анализ [19, с. 40].

По мнению В.В. Бурцева, внутренний контроль – форма внутреннего контроля, регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов, функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации [9, с. 40].

Зарубежные ученые Бэк Фолкер и Барбара Вишерман под контролем понимают «проведение сравнения (анализа причин отклонений) между

запланированными и фактическими показателями и устранения выявленных отклонений. Контроль является одной из форм надзора, осуществляемым прямо или косвенно участвующих в процессе деятельности лиц или организационных единиц» [8].

А.М. Богомолов, Н.А. Голощапов считают, что внутренний контроль (внутрихозяйственный, внутрифирменный) – составная часть общего аудита, организованного на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированного его внутренними документами, по соблюдению установленного порядка ведения бухгалтерского учета, охраны собственности и надежности функционирования системы внутреннего контроля [7, с. 31].

Е.А. Кочерин выделяет контроль как завершающий этап управленческой деятельности, позволяющий сопоставить достигнутые результаты с запланированными [3, с. 18]. Однако С.О. Шохин полагает, что подобный подход отражает только одну грань рассматриваемого явления и поэтому не может претендовать на научную полноту [4, с. 12].

По мнению П.С. Денькова, контроль является системой наблюдений и проверки соответствия процесса функционирования управляемого объекта принятым управленческим решениям, определение результатов управленческих воздействий на управляемый объект и отклонений, допущенных в ходе выполнения этих решений [2, с. 83].

По мнению Л.В. Сотниковой, контроль представляет собой систему мер, организованных руководством предприятия и осуществляемых на предприятии с целью наиболее эффективного выполнения всеми работниками своих обязанностей при совершении хозяйственных операций. Внутренний контроль определяет законность этих операций и их экономическую целесообразность для предприятия [7, с. 26].

В.В. Пугачев, в свою очередь, выделяет контроль как самостоятельную функцию, которая представляет собой систему наблюдения и проверки процесса функционирования объекта в соответствии с принятыми управленческими решениями, а также позволяющая выявить отклонения в намеченных целях и принимать при необходимости корректирующие меры [4, с. 67].

Ю.А. Данилевский полагает, что за внутренний контроль отвечает сама фирма или один из ее отделов, т.е. контрольный орган внутри самой фирмы. С одной стороны, внутренний контроль схож с действующим у нас внутриведомственным финансовым контролем, с другой – есть существенные отличия. Так, контроль внутри предприятия (фирмы) должен осуществлять не главный бухгалтер (или бухгалтерия), а специальный профессиональный аудиторский орган (отдел или управление), руководитель которого подчиняется руководителю фирмы или годовому собранию акционеров [5, с. 126].

С.М. Бычкова дает более упрощенное определение внутреннему контролю. Контроль представляет собой «элемент системы внутреннего контроля, организованный руководством предприятия – в целях анализа учетных и других контрольных данных» [3, с. 57].

А.Д. Шеремет, В.П. Суйц считают, что внутренний контроль – организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля [5, с. 98].

По мнению Т.Г. Шешуковой, М.А. Гоголилова, внутренний контроль образуется посредством создания специального органа внутри самой организации как самостоятельного структурного подразделения (как правило, подчиняется непосредственно руководителю организации – президенту, генеральному директору, т.е. исполнительному руководству, или собственникам – собранию акционеров в акционерном обществе, собранию участников в обществе с ограниченной ответственностью и т.д.) [6, с. 67].

Р. Додж описывает контроль, как составную часть внутреннего контроля, который осуществляется по решению органов управления фирмы для целей контроля и анализа хозяйственной деятельности [1, с. 95].

Э.А. Арене, Дж.К. Лоббек дают следующее определение контролю – это внутрихозяйственный контроль, обеспечивающий администрацию ценной информацией для принятия решений, касающихся эффективного функционирования их бизнеса [4, с. 58].

Анализ имеющейся специальной западной и отечественной литературы позволил сделать вывод об отсутствии единой точки зрения на определение понятий целей, функций и задач контроля, а также об отсутствии четкой дифференциации в использовании различными авторами данных понятий применительно к внутреннему контролю на предприятии.

Отсутствие четких научно-методических основ нового вида деятельности в управлении исключает разработку новых эффективных форм и методов осуществления этой деятельности.

Поэтому, говоря о внутреннем контроле, важно обратить внимание и на то, что он будет полезен только в том случае, если будет направлен на достижение конкретных целей. Можно выделить такие цели внутреннего контроля как: надежность и полнота информации; соответствие политике, планам, процедурам и законодательству; обеспечение сохранности активов; экономическое и эффективное использование ресурсов; достижение подразделениями предприятия поставленных целей и задач.

Данное определение наиболее точно отражает понимание роли контроля как имманентной составляющей управления на любой стадии управленческого цикла.

Следовательно, внутренний контроль проявляется одновременно в четырех аспектах:

- как самостоятельная функция управления;
- как информационная система;
- как средства внутренней связи между подразделениями, структурными подразделениями, отделами, участие в принятии решений;
- как информационная база для выбора стратегии по развитию предприятия [3, с. 74].

Значит, контроль текущей хозяйственной деятельности осуществляется комплексно, а, следовательно, внутренний контроль направлен на постоянное совершенствование хозяйственных процессов, что является жизненной необходимостью в деятельности предприятия.

Для повышения эффективности контроля необходимо не только обеспечивать его своевременность, но и полноту всех процессов, а также разработать внутренние стандарты контроля.

По нашему мнению, контроль является одной из функций управления, представляющей собой систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принимаемых управленческих решений, выявления степени их реализации, обнаружения и предупреждения отклонений и неблагоприятных ситуаций, являющихся следствием влияния внутренних и внешних факторов на деятельность хозяйствующего субъекта.

Таким образом, контроль как функция управления предполагает оценку и анализ эффективности результатов работы. При помощи контроля производится оценка степени достижения целей и необходимая корректировка намеченных действий.

Процесс контроля опирается на установленные стандарты, измерение достигнутых результатов, сравнение этих результатов с планируемыми и, если необходимо, обоснование пересмотра первоначальных целей. Контроль связывает воедино все функции управления, позволяет выдерживать нужное направление деятельности и своевременно корректировать неверные решения [8, с. 113].

Рассмотрим две противоположные концепции контроля:

- контроль как функция управления (кибернетический подход);
- контроль, осуществляемый на каждой стадии управленческого процесса, как непереносимое свойство управленческого процесса на каждой его стадии [9, с. 85].

Контроль как функция управления является самой простой концепцией контроля, «обратная связь» любого процесса управления, посредством которого управляющая система получает необходимую информа-

цию о действительном состоянии управляемого объекта и степени реализации управленческих решений. Схематично любой управленческий процесс можно представить на рисунке 1.1.1 [9, с. 86].

В данном случае контроль – это заключительный и обязательный этап любого процесса принятия решения. Это упрощенное понимание контроля.



Рис. 1.1.1. Укрупненная схема управленческого процесса

Более сложная концепция контроля – это контроль, осуществляемый на каждой стадии управленческого процесса, ее основоположник – Фабио Беста. Контроль делится по времени его проведения на предварительный, текущий и последующий [2, с. 71].

Последующий контроль осуществляется после совершения хозяйственной операции, например, представление отчета о выполнении бюджета и плановых показателей за отчетный период руководству и акционерам компании; налоговые, аудиторские и ревизионные проверки и т.д. На стадии последующего контроля выявляются недостатки предварительного и текущего контроля.

Согласно последней концепции, контроль – это не какая-либо стадия процесса принятия управленческого решения, а постоянный процесс, характерный для каждой стадии его реализации.

Взаимосвязь представленных концепций контроля можно выразить графически (рис. 1.1.2) [2, с. 37].

Следовательно, контроль – это широкое понятие (подобно сущности материи в философии). Можно считать, что контроль имеет место везде, как, например, воздух, и поэтому его необходимо характеризовать как свойство качественного управления, присущее каждой стадии последнего.

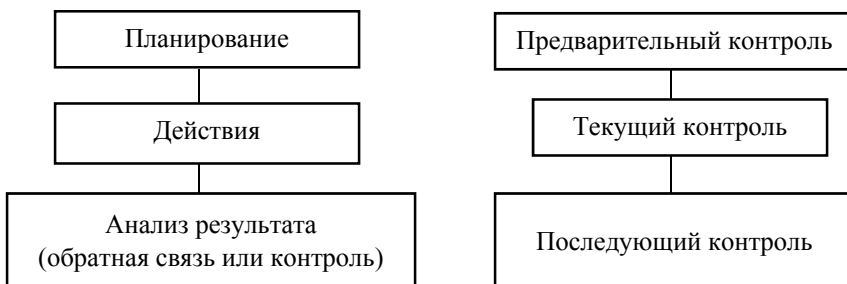


Рис. 1.1.2. Взаимосвязь концепций контроля

И именно последующий контроль представлен такими формами, как ревизия, аудит. Можно привести примеры и иных форм контроля: мониторинг; судебно-бухгалтерская экспертиза; утвержденная организационная структура, включающая ее элементы (должностные инструкции, положения, инструкции, приказы, распоряжения и др.). К формам контроля иногда относят и учет, в том числе бухгалтерский (подразумевая при этом его контрольную функцию). Так, согласно ст.7 Федерального закона «О бухгалтерском учете», «...главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств» [4]. Исходя из вышеизложенного, аудит можно определить как форму последующего контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц.

В экономическом смысле он означает управление и наблюдение. Контроль существует только во взаимосвязи с управлением, поэтому сущность и содержание контроля могут быть обстоятельно раскрыты только во взаимосвязи с управлением, которое он обслуживает. Без контроля управление не имеет смысла.

Функции управления и контроля существуют со времен глубокой древности. Их появление обусловлено формированием в процессе общественного развития совокупности факторов, к которым относятся: разделение общественного труда; возникновение товарно-денежного обмена; формирование институтов государства и права.

Несмотря на накопленный опыт в управлении и контроле мировая практика производственных отношений не предлагает способы полного устранения противоречий, но позволяет изучить причины их возникновения и сгладить некоторые последствия.

Неэффективность использования разного рода ресурсов – людских, финансовых, материальных, отсутствие полной, исчерпывающей и свое-

временной информации необходимой для принятия правильных управленческих решений, искажение отчетности (непреднамеренное и преднамеренное), мошенничество со стороны персонала и менеджеров высшего звена – далеко не полный перечень проблем, с которыми сталкивается собственник и инвестор в российской действительности. Подобных проблем нельзя избежать, но можно снизить предпринимательский риск, используя извечный принцип, актуальный в мировой практике производственных отношений – «доверяй, но проверяй» [6, с. 131].

Значимость внутреннего контроля на предприятии обеспечивается эффективностью и целесообразностью контрольных мероприятий. Понимание эффективности значительно шире таких понятий как контроль ради контроля. Организация контроля ради контроля может привести к неоправданным затратам таким как увеличение контролирующего персонала, где эффективности не будет места. Руководство предприятия заинтересовано в предотвращении случаев мошенничества на своем предприятии (хищений, злоупотреблений служебным положением и пр.), однако атмосфера всеобщей подозрительности, тотального надзора за каждым сотрудником не должна быть целью организации системы внутреннего контроля [6, с. 36].

На уровне управления экономической единицей имеет место как внешний финансовый контроль, осуществляемый внешними по отношению к организации субъектами контроля (органы государства, аудиторские организации, контрагенты по финансово-хозяйственным договорам, кредиторы, контроль со стороны собственника и т. д.), так и внутренний финансовый контроль, осуществляемый самой организацией на уровне управления (система внутреннего контроля, организованная на предприятии, ревизионная группа и иная структура, созданная для проведения контрольных действий, в том числе и подразделение внутреннего аудита) [8, с. 152].

Контроль имеет широкие области применения по различным направлениям деятельности организации. Можно выделить следующие виды контроля: технический, энергетический, экологический, санитарный, контроль качества, финансовый и другие виды контроля.

Система контроля формировалась в процессе совершенствования производственных отношений. В рамках которых контроль осуществляется на основе наблюдения за поведением управляемой системы с целью обеспечения ее рационального и эффективного функционирования. На основе контроля принимаются управленческие решения, обеспечивающие лучшее использование имеющихся ресурсов, привлечение к использованию тех ресурсов, которые обеспечат рост эффективности управления производственными процессами на предприятии, минимизируют риски потерь и укрепят конкурентные преимущества организации в целом.

Таким образом, сделаем ряд обобщающих выводов:

1. Контроль – одно из важных средств получения информации о том, какие процессы происходят в обществе в целом, отдельных его частях, различных сферах общественной жизни (экономической, политической, духовной), о соответствии поведения граждан правовым и общественным нормам. Контроль дает возможность своевременно обнаруживать и устранять недостатки и нарушения, судить о правильности и эффективности принимаемых решений.

2. Контроль объективно необходим в любом обществе, где существуют товарно-денежные отношения. В условиях рыночных реформ его роль возрастает. Это обусловлено рядом причин. Одна из них обусловлена тем, что рыночная экономика ставит на первое место достижение высокой эффективности предпринимательской деятельности, основным показателем которой является прибыль (доход). В связи с этим возрастает значение контроля за приобретением, сохранностью, рациональным и эффективным использованием имущества предприятия. Проведение контроля способствует повышению качества и эффективности предпринимательской и финансовой деятельности.

3. На наш взгляд, контроль является одной из функций управления, представляющей собой систему наблюдения и проверки функционирования управляемого объекта с целью оценки обоснованности и эффективности принимаемых управленческих решений, выявления степени их реализации, обнаружения и предупреждения отклонений и неблагоприятных ситуаций, являющихся следствием влияния внутренних и внешних факторов на деятельность хозяйствующего субъекта.

4. Контроль на уровне предприятия должен охватить все его сферы: производственную, коммерческо-сбытовую, финансово-кредитную, кадровую и правовую.

1.2. Нормативное регулирование и опыт организации системы внутреннего контроля в РФ

В условиях современных рыночных отношений среди предприятий имеет место нарастающая конкуренция. Эффективным инструментом выживания и приспособления к таким условиям в настоящее время становится внутренний контроль. Причем при правильной организации системы внутреннего контроля у предприятия имеется, вполне реальная возможность не только «остаться на плаву» в условиях жесткой конкуренции, но и даже занять лидирующие позиции. В этом выражается необходимость ведения внутреннего контроля на предприятии, которую диктует рынок.

Административно-правовое регулирование системы внутреннего контроля хозяйствующих субъектов России является эффективным средством в деле защиты финансовых интересов предприятий. Механизм административно-правового регулирования внутреннего контроля представляет собой способ организации осуществления контрольных правоотношений внутри хозяйствующих субъектов. Обращение к рассмотрению механизма внутреннего контроля, а также общественных отношений в сфере экономической безопасности, которые складываются в связи с осуществлением контрольных мероприятий, обусловлено тем, что эффективная контрольная деятельность зависит от совершенствования законодательных предписаний, регламентирующих режим внутреннего контроля в целом.

Конструктивные элементы механизма правового регулирования внутреннего контроля одновременно выступают в качестве юридических средств административно-правового воздействия на отношения, возникающие в связи с организацией и осуществлением внутреннего контроля.

Нормативно-правовая база, методологическое обеспечение внутреннего контроля состоит из следующих элементов:

- система нормативно-правовых актов;
- стандартизация;
- контрольные процедуры;
- организационные модели;
- методики;
- тесты;
- блок-схемы;
- контрольные анкеты и др. [6, с. 86].

В целом систему нормативно-правового регулирования внутреннего контроля можно и представить следующим образом:

– 1 уровень представлен системой кодексов (Гражданский кодекс РФ, Уголовный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ и т.д.), Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» (от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ), Указы Президента РФ и Постановления Правительства РФ по вопросам регулирования аудиторской деятельности, иные другие законы;

– 2 уровень представлен международными стандартами аудита (от англ. International Standards on Auditing (ISA)) – это единые международные базовые принципы и стандарты, которым обязаны следовать все аудиторы в процессе своей аудиторской деятельности;

– 3 уровень представлен различными приказами различных Министерств финансов, методическими рекомендациями, регламентирующими порядок осуществления аудиторских проверок применительно к конкретным отраслям по отдельным вопросам налогообложения, финансов и специальных аудиторских заданий;

– 4 уровень. Внутренние стандарты, подготавливаемые с целью разъяснения внешних правил и оказания помощи их технической реализации Положение о Службе внутреннего аудита.

Внутренний контроль в РФ осуществляется по решению участников (собственников) субъекта хозяйствования или исполнительного органа (руководителя), кроме банковской сферы, где организация внутреннего контроля обязательна для коммерческих банков. Внутренний контроль в РФ осуществляется: органами управления (например, советом директоров); администрацией предприятия; специализированными службами (внутреннего аудита, внутреннего контроля) или работниками, в чьи должностные обязанности входит осуществление контроля. В отдельных случаях законодательство предусматривает обязательное избрание ревизионной комиссии (ревизора), например, для акционерных обществ. Организация может осуществлять внутренний контроль как самостоятельно, так и на основании договора с аудиторской организацией.

В настоящее время сложилась система внутреннего контроля, основанная на нормативном регулировании бухгалтерского учета. Иерархия нормативных документов определена Законом РФ «О бухгалтерском учете» и представлена тремя уровнями:

1. Законодательный уровень: Конституция РФ; Гражданский кодекс РФ; Федеральный закон «О бухгалтерском учете»; Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ; Налоговый кодекс РФ; Законы общего действия (об ООО, ПАО, АУ и т.д.); Указы Президента РФ; Постановления Правительства.

Документы данного уровня призваны обеспечить единообразное ведение учета хозяйственных операций, устанавливать единые принципы контроля в организации.

2. Нормативный уровень: нормативные акты; методические указания и рекомендации, регулирующие вопросы бухгалтерского учета (преимущественно – документы Министерства финансов РФ); положения по бухгалтерскому учету, зарегистрированные Министерством юстиции; положения по бухгалтерскому учету, не зарегистрированные Министерством юстиции РФ (когда в подготовке документов принимают участие общественные организации).

Особое значение данного уровня заключается в отведении особого значения вопросам учета имущества и контроля за его сохранностью и рациональным использованием, определяющие единообразный подход к отраженным в бухгалтерском учете фактам. Применение этого подхода обязательно для всех предприятий и организаций независимо от их форм собственности, что само по себе является важнейшим из средств контроля.

3. Управленческий уровень или ненормативные документы: методические, отраслевые указания, которые обязательны к исполнению по своим

отраслям; распорядительные документы экономического субъекта (приказы об учетной политике, об учетной налоговой политике, распоряжения, должностные инструкции и т.д.); приказы о снабженческо-сбытовой, ценовой, финансовой, инвестиционной, кадровой политике и т.д. [4, с. 148].

Этот уровень является главным инструментом организации управления предприятием на современном этапе и представляет собой своего рода фирменное право, т.е. такую систему правил деятельности организации и правил поведения, разработанных на предприятии, которые выражают согласованную волю собственника имущества и коллектива, руководствующихся этими правилами. Норма разрабатывается теми, кто в дальнейшем ими руководствуется. Понятие «норма» в широком смысле означает руководящее начало, правило, используемое во взаимосвязях человека с материальными объектами, и между людьми [6, с. 236].

Учитывая признаки внутрифирменного права, представляющие собой:

- правила поведения общего характера, регулирующих наиболее часто встречающиеся отношения и распространяющихся на всех членов организации (например, порядок списания материальных ценностей пришедших в негодность);

- нормы (финансово-правовых, трудовых и гражданско-правовых), регулирующих различные стороны деятельности организации (например, положение о коммерческой тайне и др.);

- нормы являются обязательными для работников предприятия, которые должны беспрекословно исполнять их;

- нормы закрепляются письменно;

- нормы издаются для предприятия и выражают волю его коллектива [2, с. 64].

Субъект хозяйствования может разработать такую учетную политику, в которой реализуются все общепринятые правила бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» организации, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности [4]. Следовательно, в Законе подчеркивается, что система внутреннего контроля каждого предприятия должна соответствовать размеру предприятия, структуре управления, составу и видам деятельности.

Таким образом, российским законодательством в настоящее время созданы объективные предпосылки для становления и развития на отечественных предприятиях современных систем внутреннего контроля с учетом накопленного опыта и сложившихся традиций.

В соответствии со статьей 34 Конституции РФ каждый имеет право на свободное использование своих способностей и имущества для предпринимательской или иной не запрещенной законом экономической деятельности [1]. Так как аудиторская деятельность является предпринимательской деятельностью, на нее распространяется действие данной нормы.

Правоотношения в сфере внутреннего контроля регулируются также Гражданским кодексом РФ, потому что в большинстве случаев экономические субъекты заключают договор на оказание аудиторских услуг.

Контроль за своим имуществом, ресурсами и сотрудниками руководство предприятия осуществляет на уровне законов. Так, согласно ст.295 Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) собственник имущества, находящегося в хозяйственном ведении, в соответствии с законом решает вопросы создания предприятия, определения предмета и целей его деятельности, его реорганизации и ликвидации, назначает директора (руководителя) предприятия, осуществляет контроль за использованием по назначению и сохранностью принадлежащего предприятию имущества [3].

С 2013 года за предприятиями на законодательном уровне закреплена обязанность по ведению внутреннего контроля. Такую обязанность диктует нам статья 19 Федерального закона от 6 декабря 2011 года №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в соответствии с которой каждый экономический субъект должен осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а если бухгалтерская (финансовая) отчетность компании подлежит обязательному аудиту, то компания обязана проводить внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением тех случаев, когда ее руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя [4].

При этом в законе не сказано, что представляет из себя внутренний контроль. Кроме того, не разработаны и рекомендации для хозяйствующих субъектов по организации и осуществлению ими внутреннего контроля бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Такие рекомендации, по развитию бухгалтерского учета и отчетности в РФ на основе МСФО, были разработаны в 2014 году.

Исходя из Федерального закона от 30.12.2008 года №307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» под обязательный аудит, соответственно под обязательство организации внутреннего контроля, подпадают большой спектр российских промышленных предприятий [5].

В данном документе рассматриваются элементы внутреннего контроля, даются рекомендации по его документированию и организации, при этом делается акцент на необходимость оценки самим экономическим субъектом внутреннего контроля.

Оценка системы внутреннего контроля организации проводится и при внешнем аудите на предварительном этапе аудита (этапе планирования),

данная процедура регламентируется Международными стандартами аудита (МСА). Основными документами, регламентирующими оценку системы внутреннего контроля, при аудите являются: по МСА – МСА 315 «Понимание деятельности аудируемого лица и оценка рисков существенного искажения информации» [10].

Как отечественным, так и зарубежным законодательством установлено, что организации самостоятельно разрабатывают системы внутреннего контроля с учетом существующих особенностей хозяйственной деятельности. При этом важно отметить, что построение эффективной системы внутреннего контроля невозможно без участия в процессах внутренних аудиторов, оценка деятельности которых также регламентирована нормативными документами МСА 610 «Использование работы службы внутреннего аудита» [10]. В приложении 1 представлена нормативно-правовая база, регулирующая систему внутреннего контроля на предприятии [9, с. 173].

При всем этом необходимо учитывать, что нормативно-правовая база постоянно изменяется и совершенствуется, в нормативно-правовые акты вносятся коррективы в соответствии с изменяющейся политической и экономической ситуацией, новыми условиями жизни общества.

Правовая база контроля определяет принципы и порядок его осуществления. Основные принципы контроля, каковыми принято считать законность, объективность, независимость, разграничение функций, гласность, являются в значительной мере общепризнанными и общими для всех цивилизованных стран.

Таким образом, отметим, что:

1. Для системы внутреннего контроля предприятия и осуществления мероприятий по его совершенствованию необходима информационная база, в которую входит бухгалтерская отчетность предприятия, формирование которой регулируют Федеральный закон «О бухгалтерском учете», Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности РФ, Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» и т.д.

2. Правовая база внутреннего контроля в документальном выражении – это:

- конституционное определение и закрепление основных целей и полномочий контроля на предприятии;
- законодательное установление задач, функций и полномочий контрольных органов и их работников на предприятии;
- регламентирование и регулирование содержания, деталей и особенностей процесса внутреннего контроля путем издания подзаконных нормативно-правовых актов, в том числе и собственных актов на предприятии.

3. Таким образом, российским законодательством в настоящее время созданы объективные предпосылки для становления и развития на отечественных предприятиях современных систем внутреннего контроля с учетом ранее накопленного опыта и сложившихся традиций.

Считается, что применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) выгодно только крупным компаниям. Сейчас предпринимается попытка развеять данное представление. При этом особое внимание обращают на управленческие плюсы руководителя и пользу от усовершенствования и повышения качества учетной информации. Здесь же необходимо сравнить выгоды, связанные с переходом на МСФО, с соответствующими издержками. К издержкам относятся затраты на приобретение и обновление компьютерных программ, повышение квалификации персонала и различные тренинги, а также возможное снижение конкурентных преимуществ в связи с увеличением объема информации, которая становится доступной для внешних пользователей.

В связи с этим детальное изучение международного опыта организации системы внутреннего контроля, позволит принять решение об эффективности использования международных систем внутреннего контроля в отечественной практике.

1.3. Международный опыт организации системы внутреннего контроля

Современный этап истории унификации требований к системе внутреннего контроля за деятельностью предприятий начался в 1985 году в США, где при участии и на средства пяти профессиональных саморегулируемых организаций – американского института дипломированных независимых бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), американской ассоциации по учету и отчетности (American Accounting Association), финансово-административного института (Financial Executives Institute, FEI), института внутренних аудиторов (Institute of Internal Auditors, IIA) и института специалистов управленческого учета (Institute of Management Accountants) – была создана национальная комиссия по борьбе с недостоверной финансовой отчетностью – комиссия Тредуэя (названа по имени своего первого председателя Джеймса С. Тредуэя) [8, с. 237].

Как таковая система внутреннего контроля основывается на принципах Комитета спонсорских организаций Комиссии Тредуэя (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, далее – COSO), опубликованных в США в 1992 году в Интегрированной концепции внутреннего контроля (Internal Control – Integrated Framework) [8, с. 117].

Значимость этой концепции заключается в том, что в ней изложены основные понятия и ключевые элементы внутреннего контроля, сделан акцент на ответственности руководства организации за его состояние.

Особый акцент в модели COSO был сделан на ответственность за состояние контроля руководства компании. В ней также были приведены основные понятия, даны определения внутреннего контроля и его основополагающие компоненты, исходя из следующих ключевых предпосылок:

- внутренний контроль – это процесс, то есть средство достижения цели, а не самоцель;
- внутренний контроль осуществляется людьми, поэтому для него важны не только (и не столько) правила, процедуры и другие руководящие документы, но люди на всех уровнях организации;
- от внутреннего контроля владельцы и руководство предприятия могут ожидать только обоснованного уровня обеспечения достижения поставленных целей, но никак не абсолютной гарантии безошибочной работы;
- внутренний контроль обеспечивает достижение поставленной цели или нескольких целей в смежных областях деятельности [11, с. 89].

Согласно концепции COSO внутренний контроль – это процесс, осуществляемый высшим органом компании, определяющим ее политику (например, советом директоров, представляющим владельцев компании), ее управленческим персоналом высшего уровня (менеджментом) и всеми другими сотрудниками, в достаточной и оправданной мере обеспечивающий достижение компанией следующих целей:

1. Производственная и финансовая эффективность операций.
2. Достоверность отчетности.
3. Соблюдение законодательства и требований регулирующих органов [3, с. 67].

Практически одновременно с концепцией COSO в конце 1980-х – 1990-е гг. разрабатываются еще три концепции, призванные определить, оценить, описать и усовершенствовать внутренний контроль:

1. Указание о рассмотрении структуры внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности (SAS 55 от 1988 года), утвержденное американским институтом дипломированных бухгалтеров с внесенными позднее изменениями (SAS 78 от 1995 года).
2. Доклад «Контроль и аудит систем» (SAC), подготовленный исследовательским фондом института внутренних аудиторов (1991 год).
3. Стандарт «Цели контроля при использовании информационных технологий» (COBIT), разработанный ассоциацией аудита и контроля информационных систем ISACA (1996 года) [6, с. 89–90].

Концепция COSO является широко используемой и принятой системой внутреннего контроля в современных структурах, основанных на уровне корпоративного управления. Также в значительной степени концепция COSO соответствует заявленным стандартам аудита №78 (SAS 78).

Что примечательно, COSO и SAS 78 являются основой для внутреннего контроля, основанного на пяти принципах:

1. Контрольная среда.
2. Деятельность по осуществлению контроля.
3. Оценка риска.
4. Информационные и коммуникационные системы.
5. Мониторинг [4, с. 265].

Многие отчеты SAS 78 Type I и Type II аудита обсуждаются в описательной форме, они основаны на вышеперечисленных принципах и тесно связаны с концепцией COSO.

Сравнительная характеристика данных концепций внутреннего контроля в международной практике приведена в таблице 1.3.1.

Таблица 1.3.1

Сравнительная характеристика данных концепций
внутреннего контроля в международной практике

Показатель	Концепция			
	COSO	SAC	COBIT	SAS 55/78
1	2	3	4	5
Основная целевая группа	Менеджмент	Внутренние аудиторы	Менеджмент, пользователи, аудиторы информационных систем	Внешние аудиторы
Внутренний контроль	Процесс	Совокупность процессов, функций, действий, подсистем и людей	Совокупность процессов, включая нормы, процедуры, приемы и организационные структуры	Процесс
Организационные цели внутреннего контроля	Эффективные и результативные операции. Надежная финансовая отчетность. Соблюдение законов и правил (комплаенс)		Эффективные и результативные операции. Конфиденциальность, целостность и доступность информации	Надежная финансовая отчетность. Эффективные и результативные операции

Окончание таблицы 1.3.1

1	2		3	4
			Надежная финансовая отчетность. Соблюдение законов и правил (комплаенс)	Соблюдение законов и правил (комплаенс)
Компоненты или зоны	Компоненты: - среда контроля; - риск-менеджмент; - действия по осуществлению контроля; - информация и коммуникация; - мониторинг	Компоненты: - среда контроля; - ручные и автоматические системы; - процедуры контроля	Зоны: - планирования и организации; - приобретения и внедрения; - доставки и поддержки; - мониторинга	Компоненты: - среда контроля; - оценка риска; - действия по осуществлению контроля; - информация и коммуникация; - мониторинг
Фокус	Вся организация	Информационные технологии	Финансовая отчетность	
Оценка эффективности внутреннего контроля	На момент времени	За период времени		
Ответственность за систему внутреннего контроля	Руководство организации			

Так как концепции, представленные в таблице 1.3.1, разрабатывали различные органы только для разных целевых групп, то возможны некоторые несоответствия между документами. Однако каждый документ фокусируется на внутреннем контроле и конкретной целевой группе (например, на внутренних аудиторах, менеджменте, внешних аудиторах), уделяет большое внимание созданию и оценке средств внутреннего контроля. Таким образом, сравнение концепций внутреннего контроля, выраженных в этих документах, представляет интерес для всех целевых групп.

Сравнение вышеперечисленных концепций показывает, что каждая из них использует идеи предыдущих документов. COBIT включает материалы первоисточников COSO и SAC. Определение контроля по COBIT берется из COSO,

а определение целей ИТ контроля – из SAC. SAC включает концепции внутреннего контроля, разработанные в SAS 55, COSO использует концепции внутреннего контроля из обоих документов SAS 55 и SAC, а SAS 78 вносит изменения в SAS 55, отражая вклад COSO в концепцию внутреннего контроля. В частности, SAS 78 учитывает требование о согласованности концепций внутреннего контроля [5, с. 122], представленных в отчете COSO и SAS 55.

Документы COBIT, SAC, COSO и SAS 55/78 дают определение внутреннему контролю, описывают его компоненты и предусматривают инструменты оценки. SAC, COSO и SAS 55/78 также предлагают варианты отчетности о проблемах внутреннего контроля. COBIT дополнительно предлагает всесторонний анализ реализации модели и обсуждение вопросов внутреннего контроля.

Хотя в рамках всех концепций определения контроля содержатся, по существу, одни и те же понятия, имеются некоторые различия. COBIT рассматривает внутренний контроль как процесс, который включает нормы, процедуры, приемы и организационные структуры, поддерживающие бизнес-процессы и цели. SAC делает акцент на том, что внутренний контроль – это система, то есть внутренний контроль – это совокупность функций, подсистем и людей и их взаимоотношений. COSO выделяет внутренний контроль как процесс, т.е. внутренний контроль должен быть составной частью текущей бизнес деятельности. Документы SAS 55/78, хотя и используют определение документа COSO, но делают акцент на надежности цели финансовой отчетности.

Люди – это часть системы внутреннего контроля. COBIT классифицирует людей (определенных как навыки сотрудников, осведомленность и продуктивность в планировании, организации, получении, поставке, поддержке и мониторинге информационных систем и услуг) как один из основных ресурсов, управляемый различными процессами информационной технологии. Участие людей становится более очевидным, когда возрастает количество документов. SAC явно определяет людей как составную часть системы внутреннего контроля. COSO и SAS 55/78 отмечают, что люди, вовлеченные во внутренний контроль, – это члены совета директоров, менеджмент и другой персонал. Документы согласованно определяют, что менеджмент – это сторона, ответственная за создание, обеспечение и мониторинга системы внутреннего контроля [7].

Все концепции, представленные в таблице 1.3.1, делают ударение на концепции разумной уверенности (assurance), так как это связано с внутренним контролем. Внутренний контроль не гарантирует, что организация добьется своих целей или даже останется в бизнесе. Скорее, внутренний контроль организован, чтобы обеспечить менеджмент разумной уверенностью относительно достижения целей. Документы также признают, что существуют собственные внутреннему контролю ограничения, и из-за сообщений о соотношении затраты/результаты не все возможные средства

контроля будут внедрены. Врожденные ограничения могут послужить причиной тому, что средства внутреннего контроля будут менее эффективными, чем планировалось.

При определении понятия «внутренний контроль» в документах предполагается, что организация установила цели для своих операций. COBIT допускает, что эти цели поддерживаются бизнес-процессами. Эти процессы, в свою очередь, поддерживаются информацией, предоставленной посредством использования ресурсов информационной технологии. Бизнес-требования для этой информации удовлетворяются через адекватные контрольные меры. В докладе SAC утверждается, что достижение целей организации должно быть осуществлено эффективно, и подчеркивается, что цели должны быть переведены в измеряемые задачи. COSO классифицирует цели на операционные, цели финансовой отчетности и комплаенс-цели. В то время, как в докладах SAC и COSO рассматриваются цели во всех 3 категориях, документы SAS 55/78 концентрируют свое внимание преимущественно на целях финансовой отчетности [6, с. 22].

Доклад SAC описывает 3 компонента системы внутреннего контроля. Доклад COSO рассматривает 5 компонентов. В документе SAS 78 модернизируются положения SAS 55, чтобы использовать 5 компонентов отчета COSO. В COBIT объединяются 5 компонентов, представленных в докладе COSO, рассматриваются их особенности в высокотехнологичной контрольной среде. Модель COBIT заполняет пробелы между более широкими моделями бизнес-контроля, такими как COSO, и техническими моделями контроля информационных систем, доступных по всему миру. Хотя может показаться, что документы различаются в их подходах к средствам контроля, дальнейшее исследование выявляет много схожих элементов [4, с. 24].

Контрольная среда. Документы COBIT, SAC, COSO и SAS 78, – все включают в себя контрольную среду как компонент и рассматривают, по существу, одни и те же понятия. Факторы, влияющие на контрольную среду, включают честность и этические ценности менеджмента, компетенцию персонала, философию менеджмента и стиль руководства, то, как распределены полномочия и обязанности, а также указания, даваемые советом директоров. COBIT включает проявления контрольной среды во все подходящие цели контроля. Этот документ разделяет процессы на категории: планирование и организация, закупки и внедрение, доставка и поддержка, мониторинг. Документ обращается к контрольной среде, где это только возможно. Документ SAC делит контрольную среду на меньшее количество категорий, он в основном ориентирован на информационные системы и включает намерения в состав контрольной среды, в то время как в других 3 документах намерения рассматриваются как часть другого компонента. В большинстве областей концепции внутреннего контроля развиваются от SAS 55 (1988 год) к SAC (1991, 1994 года), COSO (1992 год), SAS 78 (1995 год), COBIT (1996 год). COSO и SAS 55/78 используют большое ко-

личество категорий концепции среды и поэтому четко определяют контрольную среду. Возросшее значение доклада COSO в отношении компетенции, честности и этики персонала организации отразилось в дополнениях к документу SAS 55, изложенных в SAS 78.

Информационные и коммуникационные системы. COBIT, SAC, COSO и SAS 55/78 различаются подходом и глубиной отношения к информационным системам. Главный фокус документа COBIT – создание системы связи безопасности и контроля в информационной технологии. Документ определяет четкую связь между средствами контроля информационных систем и бизнес-целями. Дополнительно предусматриваются общепризнанные цели контроля для каждого процесса информационной технологии, что дает практические рекомендации по контролю для всех заинтересованных сторон. COBIT также предоставляет средство для осуществления взаимодействия между менеджментом, пользователями и аудиторов относительно средств контроля информационных систем.

Доклад SAC сфокусирован на автоматических информационных системах. Документ рассматривает взаимоотношения между внутренним контролем и системным программным обеспечением, прикладными системами, а также системами конечного пользователя и ведомственными системами. Системное программное обеспечение включает операционную систему, телекоммуникации, управленческую информацию и другие сервисные программы, требующиеся прикладным системам. Прикладные системы включают бизнес-системы организации, финансовые и операционные (например, по управлению трудовыми ресурсами, дебиторской задолженностью и производственным графиком, соответственно) системы. Системы конечного пользователя и ведомственные системы обслуживают нужды конкретных групп пользователей. Большая часть доклада SAC предоставляет руководство по внутреннему контролю, необходимое в каждой из этих областей [57, с. 46].

Документ COSO рассматривает и информацию, и коммуникации. В отношении информации COSO пересматривает потребности фиксировать подходящую внутреннюю и внешнюю информацию, потенциал стратегических и интегрированных систем, а также требования к качеству данных. Описание коммуникаций фокусируется на передаче информации по вопросам внутреннего контроля, а также сборе конкурентной, экономической и законодательной информации. Документ SAS 55, измененный документом SAS 78, более короткий, чем другие документы; в нем тезисно излагаются цели системы учета и резюмируются материалы COSO.

Действия по осуществлению контроля. Документы COBIT и SAC рассматривают процедуры контроля, имеющие отношение к автоматическим информационным системам организации; в COSO и SAS 55/78 обсуждаются процедуры контроля и действия по осуществлению контроля, используемые во всей организации. В COBIT классифицируются средства

контроля по 32 процессам, естественно объединенным в 4 зоны, применимые к любой среде обработки информации. В SAS используются 5 различных классификационных схем для процедур контроля информационных систем. В COSO и SAS 55/78 используется только 1 классификационная схема для процедур контроля информационных систем. При описании действий по осуществлению контроля в документе COSO делается акцент на то, кто реализует действия и операционные цели (в большей степени, чем цели финансовой отчетности). COSO также придает особое значение желательности объединения действий по осуществлению контроля и оценки риска. Документ SAS 78 заменяет список процедур контроля документа SAS 55 укороченным списком действий по осуществлению контроля из документа COSO. В отличие от COSO, документ SAS 55/78 содержит небольшое описание этих действий [7].

Оценка риска. Документы COSO и SAS 78 определяют оценку риска как важный компонент внутреннего контроля. COBIT дает определение оценки рисков как процесса в окружении информационной технологии. Конкретный процесс принадлежит к зоне планирования и организации и имеет 6 специальных целей контроля, связанных с ним. Хотя оценка риска не является явным компонентом системы SAC внутреннего контроля, документ содержит всестороннее рассмотрение риска SAS 55/78 делит риск на неотъемлемый риск, риск контроля и риск обнаружения. Внешние аудиторы изучают, тестируют и оценивают средства контроля относительно риска существенных неправильных записей в финансовой отчетности, то есть риска не достижения целей финансовой отчетности. Так как внешние аудиторы не могут напрямую изменить средства внутреннего контроля, то они допускают приемлемый риск обнаружения, обратно пропорциональный оценке риска контроля.

В COBIT углубленно рассматриваются несколько компонентов оценки риска в среде информационных технологий. Эти компоненты включают в себя оценку бизнес – риска, подход к оценке риска, определение риска, измерение риска, план действий по реагированию на риск и принятие риска. Документ имеет дело непосредственно с информационно-технологическими типами риска, такими как технологический, нарушения безопасности, утраты бесперебойности и риски нарушения требований надзорных органов. Дополнительно, документ обращается к риску с обеих сторон – глобальной и системно-специфической [4, с. 25].

Концепции риска, представленные в документах SAC и COSO, похожи. В дополнение к риску не достижения целей финансовой отчетности, SAC и COSO обращаются к рискам несоблюдения комплаенс-требований и, особенно, не достижения операционных целей. COSO рассматривает определение внешних и внутренних рисков всех организации и отдельных видов деятельности. COSO также рассматривает управленческий анализ риска: оценку значимости риска, вероятности возникновения, методы управления риском. SAC предусматривает детализированный анализ рисков информации

онных систем и исследует, как эти риски могут быть уменьшены. SAC и COSO делают акцент на соотношении затраты/результаты, на необходимости устанавливать взаимосвязь между целями организации и средствами контроля, на текущей природе определения и оценке риска, способности менеджмента настраивать систему внутреннего контроля организации.

SAS 55/78 уделяет немного внимания операционному риску и риску комплаенс. Внешние аудиторы изучают, тестируют и оценивают средства контроля относительно риска существенных неправильных записей в финансовой отчетности, то есть риска не достижения целей финансовой отчетности. SAS 55/78 делит риск на неотъемлемый риск, риск обнаружения и риск контроля. Так как внешние аудиторы не могут напрямую изменить средства внутреннего контроля, то они допускают приемлемый риск обнаружения, обратно пропорциональный оценке риска контроля.

Мониторинг. В отличие от документов COBIT, COSO и SAS 55/78, документ SAC явно не включает в себя мониторинг как компонент системы внутреннего контроля. Все документы определяют менеджмент ответственным за обеспечение должного функционирования средств контроля. COBIT видит ответственность менеджмента в мониторинге всех процессов информационной технологии и обязанности добиться работоспособности средств контроля независимо. Документ классифицирует мониторинг как зону – в соответствии с циклом менеджмента. SAC идентифицирует обязанности внутренних аудиторов выбирать области информационной технологии, где независимая оценка может принести большие преимущества, и тестировать средства контроля для доказательства комплаенса и эффективности в текущем режиме. Так как средства внутреннего контроля предназначены для функционирования по прошествии длительного времени, то COSO определяет обязанность менеджмента наблюдать за всей системой внутреннего контроля по всем текущим видам деятельности, встроенным в систему контроля, и по всем специальным оценкам, направленным на специальные виды деятельности и области [3, с. 79].

В то время как в SAC и COSO разделяется одинаковая (внутренняя) точка зрения, доклад COSO рассматривает действия по мониторингу в широком смысле, а SAC рассматривает специфические действия по мониторингу, которые должны быть предприняты посредством или в рамках автоматических информационных систем организации. COBIT в подобном ключе, но глубже определяет специфические требования мониторинга и обязанности в рамках функции информационной технологии. Документ SAS 55, с изменениями в документе SAS 78, представляет сокращенную версию материала COSO, акцентирующего внимание на цели финансовой отчетности. Часть текущего мониторинга, осуществляемого внешним аудитором, осуществляется с предположением о том, что аудиторы используют знания, полученные из предыдущих проверок всех организаций.

Будучи системным документом, COBIT предусматривает определения средств контроля и целей контроля для специфических процессов информационной технологии. Аналогично документу COSO, предполагается, что отчеты документа COBIT о проблемах внутреннего контроля доступны из различных источников для ответственного хозяина бизнес-процесса. Они могут варьироваться от самооценки контроля до обзоров внутренних аудиторов – все выполнено с использованием схемы COBIT. SAC определяет обязанность внутренних аудиторов в оценке того, существуют ли подходящие средства контроля и функционируют ли они так, как задумывалось. Внутренние аудиторы предоставляют результаты их аудиторских проверок финансовых, операционных и информационных систем менеджменту и аудиторскому комитету. Они должны четко разделять затраты и результаты предложенных изменений от исправленных недостатков в системе средств внутреннего контроля. В докладе COSO рассматривает информацию о недостатках внутреннего контроля. Менеджмент может узнать о недостатках через отчеты, сгенерированные самой системой внутреннего контроля, через расчеты, произведенные менеджментом или внутренними аудиторами, или посредством обмена информацией через внешние стороны, такие как клиенты, органы надзора или внешние аудиторы. Менеджменту нужна информация относительно любого недостатка, который может повлиять на способность организации достичь операционные цели, цели финансовой отчетности и цели комплаенса. COSO рекомендует сотрудникам организации давать отчет о недостатках непосредственным контролерам и руководству, стоящему хотя бы на позицию выше сотрудника, напрямую ответственного за этот участок. Отдельные каналы коммуникации должны существовать для предоставления отчетов о чувствительной информации [4].

Документы SAS 55 и 78 фокусируются на взаимосвязи между средствами внутреннего контроля и планированием аудита финансовой отчетности. Документ SAS 60, «Обсуждение вопросов о системе внутреннего контроля, выявленных в ходе аудита» (с внесенными изменениями в Приложении С к документу SAS 78), предоставляет рекомендации внешним аудиторам относительно предоставления отчетности о проблемах внутреннего контроля, обнаруженных в течение аудита финансовой отчетности. SAS 60 требует от аудиторов предоставлять отчет аудиторскому комитету о существенных недостатках, которые могут повлиять на финансовую отчетность организации. Аудиторы могут предоставлять отчеты менеджменту о других проблемах или возможностях совершенствования.

Период времени в сравнении с моментом времени. Документ COBIT – модельная схема. Документ поддерживает проведение оценок и на момент времени, и за период времени в зависимости от предпочтения оценивающего лица. Хотя в SAC явно не утверждается, должна ли внутренняя эффективность рассчитываться на момент времени или за период времени, нам представляется, что этот документ больше поддерживает расчеты за период времени. Например, SAC говорит об обеспечении надежности финансовых и операционных данных, описывает использование

встроенных аудиторских модулей, чтобы постоянно отслеживать и анализировать транзакции и рекомендовать изменение средств контроля для обеспечения стабильности прикладного и системного программного обеспечения [3, с. 83].

Хотя в COSO делается акцент на том, что внутренний контроль – это процесс, документ говорит, что эффективность внутреннего контроля – это состояние или условие процесса на момент времени. Если недостатки внутреннего контроля исправлены на отчетную дату, то документ COSO разрешает составление управленческих отчетов для внешних сторон, в которых внутренний контроль описывается как эффективный.

Документы SAS 55 и 78 определяют, что внешние аудиторы должны оценивать постоянство, с которым средства контроля функционировали в течение аудируемого периода. Стандарты предупреждают аудиторов дополнить тесты о средствах контроля, подходящие только на момент времени, процедурами, обеспечивающими подтверждением эффективности всего аудируемого периода.

Инструменты. Документ COBIT предусматривает четкое руководство для всех 32 процессов, которые он определяет. Это руководство принимает форму более 250 целей контроля. Далее документ обеспечивает средствами навигации, которые все пользователи, в зависимости от их конкретной перспективы, внедряют для организации и категоризации целей контроля в соответствии с ИТ процессами, информационными критериями или ИТ взглядами с точки зрения ресурсов на средства контроля.

Документ SAC предусматривает детальное руководство по средствам контроля, необходимым в развитии, внедрении и действии автоматических информационных систем почти во всех 12 модулях. В частности, многие модули содержат секторы по рискам и средствам контроля, связанные с темами, рассмотренными в этом модуле.

Доклад COSO раскрывает инструменты, которые могут быть использованы для оценки системы внутреннего контроля. Целый том посвящен предполагаемым формам, используемым в проверке средств контроля и для составления выборки из заполненных форм.

В то время как документы SAS 55/78 сами не представляют форм или инструментов для оценки контроля, совокупность документов «Пособие по аудиту», «Рассмотрение структур внутреннего контроля при аудите финансовой отчетности» представляют такие формы. «Пособие по аудиту» предоставляет исчерпывающие примеры документирования изучения внутреннего контроля и оценки риска контроля для 3 компаний различных размеров и с разными характеристиками. В дополнение, главная часть «Пособия по аудиту» детально описывает оценку внутреннего контроля и связанную документацию.

В заключение данного параграфа отметим, что внутреннее и внешнее давление мотивирует бухгалтерских работников и менеджмент к продолжению развития и повышения качества концепций внутреннего контроля.

Вследствие чего появились концепции внутреннего контроля: COBIT, SAC, COSO, SAS 55 и 78.

Документ COBIT – это общепризнанный набор целей контроля, организованных в процессы и зоны, и связанных с бизнес-требованиями к информации. SAC предлагает детальное руководство о влиянии различных аспектов информационной технологии на систему средств внутреннего контроля. COSO представляет общее определение внутреннего контроля и делает акцент на том, что средства внутреннего контроля помогают организациям достичь эффективных и результативных операций, надежной финансовой отчетности и соответствия с применимыми законами и правилами. Документ обеспечивает руководством по оценке систем контроля, по предоставлению внешней отчетности о внутреннем контроле, по проведению оценок систем контроля. Документ SAS 55, измененный документом SAS 78, адаптирует 5 компонентов внутреннего контроля документа COSO, описывает влияние внутреннего контроля организации на планирование и проведение аудита финансовой отчетности, обращается к взаимосвязи между средствами внутреннего контроля и риском контроля.

Документы COBIT, SAC, COSO, SAS 55 и 78 содержат много общих концепций внутреннего контроля; действительно, более поздние документы построены на концепциях, разработанных в более ранних документах. Документы различаются целевой группой, к которой обращаются, целью документа, степенью детализации предоставленного руководства. Хотя другие стороны будут считать каждый из документов полезным, COBIT направлен на 3 отдельные целевые группы: руководство, пользователи и аудиторы информационных систем; SAC в основном рассчитан на внутренних аудиторов; COSO – на менеджеров и совет директоров; а SAS 55 и 78 – на внешних аудиторов.

Документ COBIT сфокусирован исключительно на средствах контроля информационной технологии в поддержку бизнес – целей. SAC делает акцент на информационной технологии, COSO представляет широкий взгляд с уровня организации, а SAS 55 и 78 фокусируются на аудите финансовой отчетности. SAC и COSO – самодостаточные документы. SAS 55 и 78 являются частью свода стандартов. 4 документа дополняют и поддерживают друг друга. SAC, COSO и SAS 55/78 полезны для основных целевых групп других документов, для юристов, акционеров и других лиц, заинтересованных в понимании и совершенствовании внутреннего контроля.

Оценка внутреннего контроля является одной из основных обязанностей внутреннего аудита. Цель внутреннего аудита – оценить эффективность системы внутреннего контроля по результатам оценки всех пяти его компонентов.

Аудит подразумевает оценку успешности функционирования отдельных подразделений организации, выполнения поставленных бизнес-целей, использования ресурсов с позиции экономической эффективности,

контроль данных об эффективности деятельности организации в целом. Таким образом, внутренний аудит эффективности коммерческой организации позволяет выявить резервы дальнейшего развития, обосновать оптимальные направления деятельности, т.е. существенно повысить эффективность ее деятельности [5, с. 27].

Считается, что система внутреннего контроля эффективна, если все 5 компонентов существуют и эффективно функционируют в отношении операционных процессов, финансовой отчетности и соответствия требованиям законодательства. В конечном счете, ответственность руководства заключается в обеспечении контроля. Эта ответственность должна быть делегирована каждой области деятельности, которая должна гарантировать, что внутренний контроль будет создан, надлежащим образом документирован и сохранен. Каждый сотрудник несет ответственность за выполнение этой функции внутренней системы управления. Поэтому все сотрудники должны знать концепцию и цель внутреннего контроля. Роль внутреннего аудита заключается в том, чтобы помочь руководству в их надзоре и оперативной ответственности посредством независимых аудитов и консультаций, направленных на оценку и повышение эффективности систем внутреннего контроля.

В заключение сделаем ряд обобщающих выводов:

1. Анализ имеющейся специальной западной и отечественной литературы позволил сделать вывод об отсутствии единой точки зрения на определение понятий целей, функций и задач контроля, а также об отсутствии четкой дифференциации в использовании различными авторами данных понятий применительно к внутреннему контролю на предприятии.

2. Внутренний контроль проявляется одновременно в четырех аспектах:

- как самостоятельная функция управления;
- как информационная система;
- как средства внутренней связи между подразделениями, структурными подразделениями, отделами, участие в принятии решений;
- как информационная база для выбора стратегии по развитию предприятия.

Значит, контроль текущей хозяйственной деятельности осуществляется комплексно, а, следовательно, внутренний контроль направлен на постоянное совершенствование хозяйственных процессов, что является жизненной необходимостью в деятельности предприятия.

3. Система нормативно-правового регулирования внутреннего контроля состоит из следующих уровней:

- 1 уровень представлен системой кодексов (Гражданский кодекс РФ, Уголовный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ и т.д.), Федеральный закон РФ «Об аудиторской деятельности» (от 30 декабря 2008 года №307-ФЗ), Указы Президента РФ и Постановления Правительства РФ по вопросам регулирования аудиторской деятельности, иные другие законы;

– 2 уровень представлен международными стандартами аудита (от англ. International Standards on Auditing (ISA)) – это единые международные базовые принципы и стандарты, которым обязаны следовать все аудиторы в процессе своей аудиторской деятельности;

– 3 уровень представлен различными приказами различных Министерств финансов, методическими рекомендациями, регламентирующими порядок осуществления аудиторских проверок применительно к конкретным отраслям по отдельным вопросам налогообложения, финансов и специальных аудиторских заданий;

– 4 уровень. Внутренние стандарты, подготавливаемые с целью разъяснения внешних правил и оказания помощи их технической реализации. Положение о Службе внутреннего аудита.

4. На сегодняшний день за рубежом распространены 4 основные концепции внутреннего контроля: COBIT, SAC, COSO и SAS 55/78. Однако, концепция COSO является широко используемой и принятой системой внутреннего контроля в современных структурах, основанных на уровне корпоративного управления. Концепция COSO вбирает в себя практически все основные элементы других концепций.

Оценка внутреннего контроля является одной из основных обязанностей внутреннего аудита. Целью внутреннего аудита – оценить эффективность системы внутреннего контроля по результатам оценки всех пяти его компонентов.

Таким образом, исследовав мнения различных ученых, мы установили, что аудит – это деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование хозяйственной деятельности организации, и по повышению стоимости организации, помогающая ей достичь поставленных целей, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности управления рисками, контроль и систему корпоративного управления.

В рамках дальнейшего изучения процесса организации внутреннего аудита субъектов хозяйственно-экономической деятельности, проведем изучение методических основ проведения внутреннего аудита в коммерческих организациях, а именно проведем анализ методики внутреннего аудита бизнес-процесса «от покупки до оплаты» и исследуем процесс проведения внутреннего аудита основных качественных и количественных показателей деятельности предприятия.

ГЛАВА 2. ПРАКТИЧЕСКАЯ РЕАЛИЗАЦИЯ МЕХАНИЗМА ПРОВЕДЕНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

2.1. Планирование внутреннего аудита, выделение риск-областей

Интересно для исследователя является технология выборки, в основу которой положены классификация рисков и методика выявления рисков-вых элементов на уровне групп однотипных хозяйственных операций. Предметом выступает процедура выборочных исследований в аудите на этапе планирования.

Разработка алгоритма планирования аудиторской выборки, учитывающего взаимосвязь процедуры понимания деятельности аудируемого лица, результатов оценки существенности и рисков с процедурой отбора элементов, оценкой объема выборки, предполагает основу на рискованных областях бизнеса.

Таким образом, построению алгоритма проверки предшествует исследование на базе применения методов анализа и обобщения, классификации рисков, отбора элементов выборки, формирования карты идентификации рисков.

Предлагается авторский алгоритм планирования аудиторской выборки, основанный на методах идентификации и оценки рисков на уровне однотипных операций по причинам их возникновения. Разработанные карты идентификации дают возможность оценить влияние и определить степень последствий на бухгалтерскую отчетность риска существенного искажения, включающего неотъемлемый риск, риск, связанный с неточной и неполной обработкой данных в информационной системе, неадекватным функционированием средств контроля. Предлагаются рекомендации аудиторам по выбору действий в отношении планируемого объема, характера и временных рамок аудиторских процедур. Область применения. Алгоритм планирования выборки предлагается использовать в качестве методического обеспечения деятельности индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций, основы для разработки информационных технологий в аудите.

Риск-ориентированный подход к аудиторской выборке позволяет установить области возможных ошибок и нарушений, стратифицировать ауди-

руемую совокупность, тем самым сократить трудоемкость выполнения детальных аудиторских процедур, выявить значимые риски, обосновать объем выборки и повысить качество мнения аудитора.

А в основу можно взять международный подход к проведению планирования проверки в рамках аудиторской деятельности.

Аудиторы в рамках проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности сталкиваются с проблемами формирования репрезентативной аудиторской выборки, содержащей достаточные и надлежащие аудиторские доказательства. В МСА 300 сказано, что выборка проводится с целью предоставления аудитору возможности получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сделать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка. Согласно МСА 300 аудитор основывает свое мнение на принципе разумной, а не абсолютной уверенности, и считает необходимым полагаться на аудиторские доказательства, которые лишь предоставляют доводы в поддержку определенного вывода, а не носят исчерпывающего характера. Таким образом, применение выборочного метода для формирования доказательной базы суждения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности приводит к возникновению риска необнаружения, следствием которого могут быть претензии к качеству аудита, потеря деловой репутации, санкции и дисциплинарные взыскания со стороны саморегулируемых организаций. В целях обеспечения качества аудиторских услуг Минфин России в рекомендациях аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам акцентирует внимание на соблюдении должного уровня планирования, обоснованности величины аудиторской выборки и наличии соответствующей документации, а также достаточности принимаемых мер по оценке рисков существенного искажения информации. В связи с этим, в современных условиях актуальными являются вопросы планирования репрезентативной аудиторской выборки, которая в ходе процедур проверки по существу обеспечила бы возможность выявления ошибок и недобросовестных действий, а также нарушений требований законодательства.

Планирование аудиторской проверки включает в себя разработку общего плана и программы, определяющих характер, временные рамки и объем аудиторских процедур. При этом требуется осуществлять планирование таким образом, чтобы проверка была проведена максимально эффективно, а важным областям аудита было уделено необходимое внимание, были выявлены потенциальные проблемы, и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Хорошо развитый в зарубежном аудите риск-ориентированный подход в качестве приоритетной задачи ставит выявление областей деятельности и хозяйственных операций, связанных с повышенным риском, и проведение по ним проверки с привлечением дополнительных аудиторских доказательств. На международном уровне полезным руководством в

отношении действий аудитора в ответ на оценку рисков является МСА 330. Согласно МСА 330 выбор и выполнение аудиторских процедур, характер, временные рамки и объем которых зависят от оцененных рисков существенного искажения на уровне предпосылок бухгалтерской отчетности, должны осуществляться с учетом прослеживаемой связи между оценкой рисков и этими процедурами. Аудитор рассматривает сущность рисков на основе анализа факторов, событий, обстоятельств их возникновения, последствий влияния на деятельность организации и достоверность бухгалтерской отчетности. В ответ на оценку рисков, согласно МСА 330, аудитор должен уделять внимание требованию профессионального скептицизма, усилить контроль и надзор за выполнением задания, учитывать элемент внезапности, внести изменения в характер, временные рамки и объем процедур. Например, для повышения степени убедительности доказательств аудитору необходимо увеличить размер выборки или получить внешние подтверждения от третьих лиц. Исходя из оцененного уровня риска, аудитор распределяет работу между членами группы, включая направление наиболее квалифицированных членов группы на участки с более высоким риском; формирует бюджет времени задания, включая выделение достаточного времени на области, в которых возможен высокий риск существенного искажения. Однако на практике аудиторы сталкиваются с проблемами установления взаимосвязи размера и содержания аудиторской выборки с уровнем ожидаемой ошибки, неотъемлемого риска и эффективности системы внутреннего контроля [12].

На первоначальном этапе необходимо сформировать стратегию аудита. В формализованном виде, что упрощает дальнейший процесс документирования, процесс стратегии можно представить в таблице 2.1.1.

Формулировка последней редакции МСА помимо указания на риски, вызванные мошенничеством (обозначение недобросовестного действия более категорично) или ошибкой содержит принципиальное методическое изменение. Риски должны быть не только выявлены и оценены на этапе формирования стратегии аудита, но их идентификация должна быть проведена аудитором на уровне финансовой отчетности и на уровне утверждений. Такая конкретика требует и соответствующих процедур. Таким образом, рассматриваемый аспект аудита цель аудиторских процедур эволюционировал из определяющей обязанности в доминирующую цель. Наличие указания на мошенничество, по-видимому, означает актуальность этой проблемы для аудита, если рассуждать об этом используя тезис об однозначности влияния хозяйственной операции на ведение учета и осуществление контрольных функций [8].

Таблица 2.1.1

Стратегия проверки

Процедуры	Результат процедуры (при выборе из предложенных вариантов удалить неприменимые)	Комментарий
1	2	3
1. Особенности аудиторского задания		
Концепция составления отчетности	РСБУ / МСФО	
Вид проверки	Плановая/внеплановая	
Объем задания (состав отчетности)	Полный комплект / упрощенные формы отчетности	
Требования к аудиту в данной отрасли (дополнительные требования помимо стандартных процедур по аудиту)	Да / нет	
Необходимость аудита филиалов и подразделений	Да / нет	
Особенности задания	Проверка по ТЗ / общеустановленные требования	
Проверка клиента производится впервые или повторно	Первичный аудит / повторный аудит	
Особые требования клиента		
Проверить листы о независимости	Независимость подтверждена	
2. Цели, сроки проведения аудита и характер информационного взаимодействия		
Сроки проведения аудита (в днях):		Количество дней
по этапам аудита (включая анализ входящих остатков/общение с предыдущим аудитором, анализ сопоставимой информации)		Задание на проведение аудита по каждому этапу
по срокам наблюдения за проведением инвентаризации	1 / нет	
по срокам рассылки внешних подтверждений (если применимо)	x	

Продолжение таблицы 2.1.1

1	2	3
по срокам рассылки других писем или запросов, необходимых для аудита	x	
по срокам проверок качества	1	
Срок предоставления финальной отчетности аудируемым лицом и срок выдачи аудиторского заключения		
Сроки и порядок взаимодействия с клиентом (руководством и ЛОКУ) с учетом согласованных графиков проведения работ		
Сроки и порядок взаимодействия с другими аудиторами		Если проверяются филиалы и привлечены другие аудиторы к их проверке, т.к. ответственность возлагается на основного аудитора
Сроки и порядок общения с внутренним аудитом		
Взаимодействие со специализированными организациями		
Каким образом и когда будет осуществлен обмен информацией членов аудиторской группы (сроки проведения совещаний, обзорных проверок)		
Необходимость и сроки проверки качества	1	
Анализ существенных факторов, которые являются значимыми по суждению аудитора для определения направления деятельности группы		
Плановый общий уровень существенности (для бухгалтерской отчетности в целом)		
Уровень существенности для выполнения аудиторских процедур (для отдельных статей, групп операций)		
Предварительное определение областей повышенного риска, области значительных рисков, проблемные ситуации		Аудитор из опыта аудита прошлого года, файл «Перечень отложенных дел». Если первичный аудит: информацию, полученную от предыдущего аудитора

1	2	3
Предварительное решение о необходимости тестирования СВК, результаты тестирования СВК в прошлые периоды	СВК оценена как недостаточно эффективная и тестирование эффективности нецелесообразно / СВК оценена как эффективная и может быть протестирована. В прошлые периоды тестирование СВК не производилось	
Изменения в законодательстве, отраслевой информации, которые могут повлиять на сроки аудита		
Изменения в структуре бизнеса, которые могут увеличить сроки проверки		
Характер, сроки использования и объем ресурсов, необходимых для проведения аудита		
Осуществить и задокументировать:		
<input type="checkbox"/> подбор аудиторской группы		
<input type="checkbox"/> распределение обязанностей внутри группы		
<input type="checkbox"/> дата инструктажа группы		
<input type="checkbox"/> назначение контролера качества		
Рассчитать смету задания (количество человеко-часов, которые предположительно будут потрачены на весь объем работ с учетом привлеченных экспертов и часов работы контролера качества)		
Задокументируйте изменение стратегии и причины такого изменения, если необходимо		

Важнейшим элементом для выделения участков, необходимых к включению в план проверки, является определение уровня существенности. Наиболее научно-обоснованной является концепция включения в уровень существенности, рассчитанного по данным отчетности. Соответствующий алгоритм представлен в таблице 2.1.2.

Таблица 2.1.2

Расчет уровня существенности

	Наименование показателя	На начало периода (тыс. руб.)	На конец периода (тыс. руб.)	Процент
1	Расчет общего уровня существенности (для отчетности в целом):			
1.1	Активы (валюта баланса)			выбрать из интервала: 3%-5% и про- ставить в дан- ную ячейку
1.2	Капитал и резервы			5%
1.3	Выручка			2%
1.4	Прибыль до налогообложения			5%
1.5	Валовая прибыль			5%
1.6	Общий уровень существенности			
2	Расчет существенности для выполнения ауди- торских процедур (порог существенности, ра- бочая существенность):			
2.1	Ожидание искажений		выбрать из интервала: 50%–75%	
2.2	Существенность для выполнения аудитор- ских процедур			
3	Расчет специальной существенности для ста- тьи _____ (указать статью, для ко- торой устанавливается специальный уровень существенности)			
3.1	Ожидание искажений			
3.2	Специальная существенность для выполне- ния аудиторских процедур			
4	Уровень явно незначительных искажений		5,0%	
5	Пересмотр уровня существенности			

На формирование уровня существенности оказывает влияние понимание деятельности предприятия, а также наличие и степень функционирования системы внутреннего контроля.

Формализованная процедура анализа понимания деятельности и уровня функционирования системы внутреннего контроля представлена в таблице 2.1.3. Современная ситуация характеризуется также необходимостью выполнять требования законодательства о противодействии тер-

роризму и отмыванию доходов, полученных преступным путем, соответствия с положениями абзаца второго пункта 2 статьи 6 Федерального закона от 7 августа 2001 года № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (далее – Федеральный закон № 115-ФЗ) и Правилами определения перечня организаций и физических лиц, в отношении которых имеются сведения об их причастности к экстремистской деятельности или терроризму, и доведения этого перечня до сведения организаций, осуществляющих операции с денежными средствами или иным имуществом, и индивидуальных предпринимателей, утвержденными постановлением Правительства Российской Федерации от 06.08.2015 № 804, Федеральная служба по финансовому мониторингу формирует перечень и доводит его через личный кабинет на официальном сайте ведомства.

Таблица 2.1.3

Понимание деятельности организации и контрольная среда

№ п/п	Факторы	Источник информации
1	2	3
1	Контрольная среда	
	Была ли создана и поддерживается ли руководством под надзором лиц, отвечающих за корпоративное управление, культура честности и этического поведения?	Опрос. Этический Кодекс
	Определяет ли руководство уровни компетентности для определенных должностей, а также навыки и знания, требуемые для обеспечения соответствующего уровня компетентности	Опрос. Должностные инструкции на работников этих подразделений, связанных с внутренним контролем, справочники квалификаций
	Участвуют ли лица, отвечающие за корпоративное управление в деятельности по управлению организацией? Какие вопросы они решают?	Опрос
	Опишите стиль управления руководством (подход к принятию на себя и управлению бизнес-рисками, внимания к вопросам подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; отношение к персоналу, связанному с бухгалтерским учетом; реакция на замечания контролеров внутренних и внешних)	Опрос

Продолжение таблицы 2.1.3

1	2	3
	Опишите распределение полномочий и ответственности (иерархия полномочий, взаимодействие между уровнями сотрудников, обеспечение контроля одного за другим)	Опрос. Регламенты по документообороту, положение по процедуре согласования и заключения договоров и взаимодействия по их исполнению внутренними службами организации, положение о коммерческой тайне
	Опишите кадровую политику и практику	Опрос. Положения, относящиеся к набору сотрудников, их адаптации, подготовке, аттестации, консультированию, продвижению и дисциплинарным мерам. Штатное расписание, правила внутреннего трудового распорядка, положение об оплате труда
	Были ли выявлены в течение периода случаи недобросовестных действий со стороны кого-либо из сотрудников, или со стороны руководства организации?	Опрос
2	Процесс оценки рисков организации	
	Есть ли в организации специальное подразделение (специалист), занимающееся выявлением рисков?	Опрос
	Производится ли в Организации выявление (формально описанное или неформально существующее) бизнес рисков, связанных с целями составления бухгалтерской (финансовой) отчетности; оценка существенности этих рисков; оценки вероятности их появления и определение необходимых действий в ответ на эти риски?	Опрос
	Как организация оценивает риски (какие процедуры проводятся) и как оно принимает решения о мерах по снижению значительных рисков?	Опрос
	Какие риски руководство считает значимыми для деятельности и бухгалтерской (финансовой) отчетности в текущем периоде?	Опрос

1	2	3
	Достаточно ли того процесса по выявлению и оценке рисков, который присутствует в организации, или есть свидетельство наличия значимого недостатка внутреннего контроля?	Опрос
3	Информационная система, связанная с бухгалтерской (финансовой) отчетностью, и информационное взаимодействие	Опрос
	Опишите информационные системы, используемые организацией при подготовке бухгалтерской отчетности	Опрос
	Если был переход на другую программу, проверить правильность переноса остатков из предыдущей программы учета	
	Стандартное ли программное обеспечение или доработанное специалистами аудируемого лица	Опрос
	Опишите средства контроля в отношении бухгалтерских записей, включая нестандартные бухгалтерские записи, или корректировок	
	Проверить настройки бухгалтерской программы в части: а) учетной политики на предмет их соответствия утвержденной учетной политике Организации; б) курса пересчета операций, произведенных в иностранной валюте, и остатков на счетах, выраженных в иностранной валюте.	
	Были ли в течение проверяемого периода сбои в бухгалтерской системе? Опишите последствия	Опрос
	Обеспечивается ли систематическое сохранение информации из бухгалтерской системы (резервное копирование)?	Опрос
	Опишите процесс подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе процесс подготовки значительных оценочных значений и раскрытий	
4	Контрольные действия организации	
	Есть ли у организации формализованное описание бизнес-циклов и встроенных в них контрольных действий?	
	Какие ключевые контрольные действия (контрольные действия, значимые для аудита) внедрены у аудируемого лица?	
5	Мониторинг средств контроля	
	Есть ли у организации формализованная политика мониторинга за системой внутреннего контроля?	

Окончание таблицы 2.1.3

1	2	3
	Наличие подразделения – службы внутреннего контроля (служба внутреннего аудита)	
	Основные способы, с помощью которых организация проводит мониторинг СВК, относящейся к процессу составления бухгалтерской (финансовой) отчетности Какие действия выполняются руководством организации для контроля за тем, чтобы система внутреннего контроля работала эффективно?	

Дополняет процедуры понимания деятельности организации аналитический обзор.

Обзор представлен в таблице 2.1.4.

Таблица 2.1.4

Аналитический обзор

№ п/п	Процедуры	Ссылка на рабочие документы, формируемые в процессе планирования
	Проанализируйте динамику взаимосвязанных показателей и отклонения финансовых показателей от соответствующих показателей прошлого периода и нормативных значений с целью выявления показателей и операций, требующих особого внимания при проверке.	«РД Анализ отчетности», листы «ЧА, коэффициенты, динамика ф.2», «Изменения показателей и их структуры» и Статьи, требующие внимания»
	Проверить надлежащий характер бухгалтерских записей и корректировок, сделанных при подготовке финансовой отчетности (проанализировать данные бухгалтерского учета по счетам учета используя регистр «Анализ счета» и выявить необычные операции).	«РД Аналитический обзор», лист «Анализ счета»
	Проанализировать колебания показателей в течение года (помесячно) в сравнении с взаимосвязанными показателями, определить, есть ли необычные или неожиданные соотношения.	«РД Аналитический обзор», лист «Колебания и сравнение показателей»
	Проанализировать структуру показателей отчетности	«РД «Аналитический обзор», лист «Структура показателей»
	Проверить наличие задолженности перед бюджетом по налогам и сборам	«РД «Аналитический обзор», лист «Проверка налогов»

На данном этапе планирования необходимо приступить к анализу рисков.

Риски подразделяются на:

– риск на уровне финансовой отчетности – риск, который относится не к одному или двум показателям отчетности (разделам программы), а сразу ко многим или ко всем показателям;

– риски на уровне предпосылок – риски, относящиеся к конкретному показателю отчетности (разделу программы).

Если риск относится к конкретному разделу:

1. Необходимо создать текстовое описание риска: какой показатель может быть нарушен и почему. Учесть, что, например, по выручке априори считается, что там всегда есть риск неотражения данных, поэтому следует указать этот риск и задокументировать, если нет риска существенного искажения выручки. Традиционно по бизнес-процессу выделяется 3-5 рисков. По тем показателям, где риски не выявлены рабочую документацию заполняют, но уровень риска не выставляется.

2. Является важным определить, какая предпосылка может быть нарушена. Если в результате одного риска могут быть нарушены несколько предпосылок – вставьте новую строку, так чтобы на каждый показатель и предпосылку получалась одна строка. В колонку «Предпосылка» вставить букву, соответствующую предпосылке:

Обозначения предпосылок:

а. предпосылки в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета:

С – существование – актив или обязательство фактически существуют;

П – полнота – все активы и обязательства, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;

Пр – права и обязанности – клиент обладает правами на активы или контролирует их, и действительно имеет обязательства;

О – оценка и распределение – активы, обязательства и капитал отражены в соответствующих суммах, а результирующие оценки и корректировки по распределению стоимости отражены правильно;

б. предпосылки в отношении классов операций (групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни):

В – возникновение (наличие) – операции и события фактически имели место в деятельности клиента;

П – полнота – все операции, события, которые подлежат отражению в учете, отражены в нем;

Т – точность – суммы и прочие данные, относящиеся к отраженным операциям, событиям отражены надлежащим образом;

Пер – отнесение к соответствующему периоду – операции, события отражены в соответствующем периоде

К – классификация – операции, события отражены на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

в. предпосылки в отношении представления и раскрытия информации:
В/Пр – возникновение, права и обязательства – операции, события фактически имели место и относятся к деятельности клиента;

П – полнота – операции, события, которые подлежат включению в бухгалтерскую отчетность, включены в нее;

К/Пон -классификация и понятность – финансовая информация представлена и описана правильно, а операции, события отражены в понятной форме;

Т/О – точность и оценка – финансовая и прочая информация раскрыта достоверно и в надлежащих суммах.

3. Оцените риск как высокий (выс.) или средний (ср.). Риск будет высоким:

– при наличии нестандартных, редких операций по значительным показателям;

– риск связан с существенным показателем, оценка которого субъективна (например, определение оценочных значений);

– риск связан с возможным предвзятым отношением со стороны руководства или мошенничеством, или существенным вмешательством руководства в определение порядка учета;

– если нет действующих средств контроля, и при этом показатель отчетности существенный;

– при наличии существенного ручного вмешательства в сбор и обработку данных и т.п.

В остальных случаях риск можно признать средним.

Формализованная процедура оценки риска на основе предпосылок представлена в таблице 2.1.5.

Таблица 2.1.5

Оценка риска на основе предпосылок

№ риска	Раздел программы	Описание риска (какой показатель может быть нарушен и почему)	Предпосылка, которая может быть нарушена (если в результате одного риска могут быть нарушены несколько предпосылок – вставить новую строку)
1	2	3	4
	Нематериальные активы		
	Исследования и разработки		
	Нематериальные и материальные поисковые активы		

1	2	3	4
	Основные средства		
	Доходные вложения в материальные ценности		
	Сырье, материалы и другие аналогичные материально-производственные запасы		
	Готовая продукция		
	Товары		
	Расходы будущих периодов		
	Дебиторская задолженность		
	Финансовые вложения, долго- и краткосрочные		
	Денежные средства		
	Капитал и учредительные документы		
	Кредиты и займы полученные, долго- и краткосрочные		
	Кредиторская задолженность		
	Оплата труда и расчеты с персоналом организации		
	Задолженность перед государственными внебюджетными фондами		
	Расчеты с подотчетными лицами		
	НДС		
	Акцизы		
	Налог на прибыль		
	Доходы будущих периодов		
	Оценочные обязательства		
	Выручка	Риск неполного отражения выручки	П
	Затраты на производство		
	Управленческие расходы		
	Расходы на продажу		
	Прочие доходы и расходы		
	Забалансовые счета		
	Инвентаризация		

Глава 2. Практическая реализация механизма проведения внутреннего аудита...

Формализация оценки рисков на основе финансовой отчетности представлены в таблице 2.1.6.

Таблица 2.1.6

Риски на основе финансовой отчетности

№ риска	Разделы бухгалтерской отчетности	Описание риска (какой показатель может быть нарушен и почему)	Значительный риск (да/нет)
	Подготовка финансовой отчетности		
	События после отчетной даты		
	Непрерывность деятельности		
	Условные обязательства		
	Операции со связанными сторонами		
	Соблюдение нормативных актов		

Пример заполнения таблицы оценки рисков на основе предпосылок представлен в таблице 2.1.7.

Пример заполнения таблицы оценки рисков на основе финансовой отчетности представлен в таблице 2.1.8.

Таблица 2.1.7

Оценка риска на основе предпосылок

№ риска	Раздел программы	Описание риска (какой показатель может быть нарушен и почему)	Предпосылка, которая может быть нарушена (если в результате одного риска могут быть нарушены несколько предпосылок – вставить новую строку)
1	2	3	4
	Нематериальные активы		С
	Исследования и разработки	Наличие в составе НИОКР работ, не давших положительного результата	О
	Нематериальные и материальные поисковые активы		
	Основные средства	Основные средства были переоценены. Переоценка привела к существенному увеличению стоимости основных средств, что не кажется нам оправданным	О
		Риск завышения стоимостной оценки незавершенного строительства	О

1	2	3	4
	Доходные вложения в материальные ценности		
	Сырье, материалы и другие аналогичные материально-производственные запасы	Отсутствие в организации непрерывного учета запасов. эффективна ли структура и внедрение и поддерживаются ли в рабочем состоянии средства контроля за изменениями запасов в организации.	
		Риск завышения стоимостной оценки МПЗ в бухгалтерском балансе (не создан или некорректно определена величина резерва под снижение стоимости МПЗ)	О
		Имеются существенные запасы быстропортящегося сырья, при этом отсутствуют какие-либо контрольные действия за сроком годности этого сырья, что может привести к наличию испорченных запасов и завышению показателя запасов.	О
	Готовая продукция		
	Товары	Риск завышения стоимостной оценки товаров в бухгалтерском балансе (не создан или некорректно определена величина резерва под снижение стоимости товаров)	О
	Расходы будущих периодов		
	Дебиторская задолженность	Не создан или некорректно определена величина резерва по сомнительным долгам	О

Продолжение таблицы 2.1.7

1	2	3	4
	Финансовые вложения, долго- и краткосрочные	Риск завышения стоимостной оценки финансовых вложений в бухгалтерском балансе (не создан или некорректно определена величина резерва под обесценение финансовых вложений)	О
	Денежные средства		
	Капитал и учредительные документы		
	Кредиты и займы полученные, долго- и краткосрочные	Адекватность раскрытия информации о выданных обеспечениях.	
	Кредиторская задолженность	Риск неотражения кредиторской задолженности в составе обязательств.	П
	Оплата труда и расчеты с персоналом организации		
	Задолженность перед государственными внебюджетными фондами		
	Расчеты с подотчетными лицами		
	НДС		
	Акцизы		
	Налог на прибыль		
	Доходы будущих периодов		
	Оценочные обязательства	Риск того, что организацией не созданы резервы по оценочным обязательствам. Для выявления риска сформировать РД «Оценочные обязательства». При выпуске продукции, по которой представляется гарантия потребителю – резерв на гарантийный ремонт	П

1	2	3	4
	Выручка	Риск неполного отражения выручки	П
	Затраты на производство	Риск завышения / занижения стоимостной оценки незавершенного производства	О
	Управленческие расходы		
	Расходы на продажу		
	Прочие доходы и расходы		
	Чистая прибыль	Не признаны / некорректно определена сумма оценочных значений (это резервы сомнительных долгов, резервы под снижение стоимости МПХ	
	Забалансовые счета		
	Инвентаризация		

Таблица 2.1.8

Оценка рисков на основе отчетности

№ риска	Разделы бухгалтерской отчетности	Описание риска (какой показатель может быть нарушен и почему)
	Подготовка финансовой отчетности	
	События после отчетной даты	Риск неотражения / неполного отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятий событий после отчетной даты.
	Непрерывность деятельности	Риск применимости принципа непрерывности деятельности в течение следующих 12 месяцев после проверяемого периода
	Условные обязательства	
	Операции со связанными сторонами	Риск неотражения / неполного отражения в отчетности информации о связанных сторонах.
	Соблюдение нормативных актов	
	Система внутреннего контроля	Риск обхода руководством СВК

В результате комплексной оценки рисков в процессе планирования, а также оценки системы внутреннего контроля, выделяются участки, требующие внимания проверяющего. Данные участки включаются в программу проверки, и по ним концентрируется основное внимание субъекта проверки.

2.2. Процедуры проверки

Процедура проведения проверки начинается с проведения процедур общего характера. И первое, на что должны дать ответ процедуры: это наличие недобросовестных действий при формировании исходной финансовой информации и формирования бухгалтерской финансовой отчетности.

Формализованная процедура оценки недобросовестных действий представлена в таблице 2.2.1.

Таблица 2.2.1

Недобросовестные действия

№ пп	Процедура
1	2
1	Проанализировать, последовательны ли ответы на запросы, полученные от: руководства и/ или лиц, отвечающих за корпоративное управление. Если нет, исследовать такие несоответствия и задокументировать выводы
2	Оценить информацию, полученную в результате выполнения процедур, процедур оценки рисков и связанных с ними действий, на предмет того, не указывает ли она на наличие факторов риска недобросовестных действий. Указать и оценить эти риски:
	– на уровне финансовой отчетности
	– на уровне предпосылок
3	Проанализировать прочую полученную информацию на предмет того, указывает ли она на риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий
4	Вывод в отношении презумпции наличия риска существенного искажения вследствие недобросовестных действий в отношении признания вручную. Если неприменима, указать на РД с обоснованием этого вывода
5	Определить аудиторские процедуры общего характера в ответ на оцененные риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне финансовой отчетности. При этом:
	– оценить, может ли выбор и применение организацией той или иной учетной политики, особенно в части, касающейся субъективных оценок и сложных операций, служить признаком недобросовестного составления финансовой отчетности в результате действий руководства по манипулированию финансовыми результатами

1	2
6	Разработать дополнительные аудиторские процедуры, характер, сроки и объем которых разработаны с учетом оцененных рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий на уровне предпосылок:
	– отобрать бухгалтерские записи и прочие корректировки, выполненные в конце отчетного периода
	– рассмотреть необходимость проверки бухгалтерских записей и прочих корректировок за весь период
	– проанализировать оценочные значения на предмет предвзятости и оценить, не свидетельствуют ли о риске существенного искажения вследствие недобросовестных действий обстоятельства, породившие предвзятость, если такая предвзятость имела место
	– по значительным операциям, выходящим за рамки обычной деятельности организации или представляющимся необычными по иным основаниям, с учетом понимания аудитором организации и ее окружения, а также прочей информации, полученной в ходе аудита, необходимо оценить коммерческую логику (или ее отсутствие) этих операций на предмет того, не предполагает ли она, что эти операции были совершены с целью недобросовестного формирования финансовой отчетности или с целью сокрытия неправомерного присвоения активов
7	Оценить аналитические процедуры, выполняемые перед завершением аудита, когда он приходит к общему выводу относительно соответствия бухгалтерской (финансовой) отчетности его пониманию аудируемой организации, на предмет того, не указывают ли они на ранее не выявленный риск существенного искажения вследствие недобросовестных действий. При этом:
7.1	– если выявлено искажение, необходимо оценить такое искажение на предмет того, не является ли оно признаком недобросовестных действий, в частности в отношении надежности заявлений руководства, учитывая тот факт, что недобросовестные действия вряд ли будут носить единичный характер
7.2	– если выявлено искажение является или может являться результатом недобросовестных действий и в них вовлечено руководство (в частности высшее руководство), необходимо переоценить риски существенного искажения вследствие недобросовестных действий и их влияние на характер, сроки и объем аудиторских процедур в ответ на оцененные риск и изучить обстоятельства или условия на предмет того, не указывают ли они на возможный сговор с участием сотрудников, руководства или сторонних лиц
8	В случае, если подтвержден факт того, что финансовая отчетность существенно искажена в результате недобросовестных действий, либо нельзя сделать однозначный вывод о наличии или отсутствии такого искажения, необходимо оценить последствия этого обстоятельства для проводимого аудита

Окончание таблицы 2.2.1

1	2
9	При наличии исключительных обстоятельств, которые ставят под сомнение способность продолжить выполнение задания, необходимо:
9.1	– определить профессиональные и юридические обязанности, применимые в данных обстоятельствах, в том числе определить, обязан ли он докладывать лицу или лицам, которые его назначили проводить аудит, или, в некоторых случаях, регулирующим органам
9.2	– проанализировать, не будет ли правильным отказаться от дальнейшего выполнения задания, когда отказ от дальнейшего выполнения задания разрешается применимыми законами или нормативными актами
10	При отказе от дальнейшего выполнения задания необходимо:
10.1	– обсудить с руководством соответствующего уровня и с лицами, отвечающими за корпоративное управление, отказ аудитора от дальнейшего выполнения задания и причины отказа
10.2	– определить, существуют ли требования закона или нормы профессиональной этики, предусматривающие необходимость докладывать лицу или лицам, назначившим аудитора, или, в некоторых случаях, регулирующим органам об отказе аудитора от дальнейшего выполнения задания и о причинах отказа
	Письменные заявления
11	Получить письменные заявления от руководства и от лиц, отвечающих за корпоративное управление, с утверждением о том, что аудитору раскрыто все, что известно руководству о любых недобросовестных действиях или подозрениях в недобросовестных действиях, влияющих на финансовую отчетность организации.
11.1	Информирование руководства и лиц, отвечающих за корпоративное управление
12	При выявлении недобросовестных действий или получении информации, которая указывает на возможное наличие недобросовестных действий, информация об этом своевременно сообщается руководству, чтобы проинформировать тех лиц, которые несут ответственность за предотвращение и обнаружение недобросовестных действий, о фактах, имеющих непосредственное отношение к их обязанностям
12.1	Информирование регулирующих и правоохранительных органов
13	Выявлены недобросовестные действия. Если да, определить, существует ли обязанность сообщать о таких действиях или подозрениях лицам за пределами организации.

При этом немаловажной является оценка факторов риска недобросовестных действия, выявленных в ходе анализа понимания деятельности и оценки системы внутреннего контроля.

Перечень факторов представлен в таблице 2.2.2.

Таблица 2.2.2

Факторы риска недобросовестных действий

№ п/п	Факторы риска недобросовестных действий	Наличие фактора риска (да / нет / свидетельства отсутствуют / неприменимо)
1	2	3
1.	Факторы риска искажения бухгалтерской отчетности, возникающего в результате недобросовестного ее составления	
1.1	Мотивирующие факторы и давление	
1.1.1	Финансовая стабильность или рентабельность Организации зависит от общих экономических и отраслевых факторов или условий ее хозяйственной деятельности, таких как:	
1.1.1.1	Существуют ли убытки, приводящие к возникновению угрозы банкротства, ареста имущества или внешнего поглощения?	нет
1.1.1.2	Наблюдается высокий уровень конкуренции или насыщения рынка? Происходит ли падение доходности?	нет
1.1.1.3	Показан рост прибыли Организации на фоне периодически повторяющихся фактов оттока денежных средств в текущей деятельности, или неспособности обеспечивать поступления от текущей деятельности?	нет
1.1.1.4	Наблюдается ли существенное падение потребительского спроса, рост числа банкротств как в данной отрасли, так и в экономике в целом?	нет
1.1.1.5	Наблюдается ли быстрый рост или необычайно высокий уровень доходности, особенно по сравнению с другими организациями в этой же отрасли?	нет
1.1.1.6	Своевременно ли производятся изменения в технологии, обновление продукции в соответствии с изменяющимися условиями хозяйствования?	нет
1.1.1.7	Не были введены новые нормативные акты, в т.ч. по бухгалтерскому учету?	нет
1.1.2	На руководство Организации оказывается сильное давление с целью выполнения требований или ожиданий третьих лиц, связанное со следующими обстоятельствами:	
1.1.2.1	Не соблюдаются условия погашения задолженности или иных долговых обязательств?	нет

Продолжение таблицы 2.2.2

1	2	3
1.1.2.2	При наличии предполагаемых значимых хозяйственных операций возникнут ли отрицательные последствия при опубликовании данных о низких финансовых результатах?	нет
1.1.2.3	Осуществила ли Организация значительные инвестиции в развитие быстро изменяющейся отрасли или в расширение ассортимента продукции, либо она привлекла дополнительные заемные средства на данные цели?	нет
1.1.2.4	Имеются ли ожидания инвестиционных аналитиков, инвесторов, крупных кредиторов или иных третьих лиц, связанные с рентабельностью или динамикой деятельности Организации (явно завышенные или нереалистичные ожидания), в том числе ожидания, порожденные самим руководством аудируемого лица, например, в результате публикации излишне оптимистичных пресс-релизов или сообщений о данных годовой бухгалтерской отчетности?	свидетельства отсутствуют
1.1.3	Личное финансовое благополучие руководства или собственников Организации может оказаться под угрозой из-за финансовых результатов ее деятельности	
1.1.3.1	Зависит ли значительная часть вознаграждения указанных лиц (премии, дополнительные выплаты после получения в будущем прибыли сверх оговоренного предела, др.) от того, достигнет ли Организация высоких показателей в части результатов хозяйственной деятельности, финансового положения, потоков денежных средств, цен на акции?	нет
1.1.3.2	Выданы ли личные гарантии погашения задолженности руководством или собственниками?	нет
1.1.3.3	Руководство и собственники имеют существенный финансовый интерес в Организации?	нет
1.2.	Возможности для совершения недобросовестных действий	
1.2.1.	Характер отрасли или хозяйственных операций Организации	
1.2.1.1	Имеются ли крупные операции с дочерними предприятиями или филиалами, расположенными в оффшорных странах или территориях, при отсутствии ясных обоснований с точки зрения бизнеса?	нет
1.2.1.2	Имеются ли крупные операции со связанными сторонами, которые не относятся к обычным условиям хозяйственной деятельности?	нет

1	2	3
1.2.1.3	Имеются ли крупные операции со связанными сторонами, бухгалтерская отчетность которых не подлежала аудиту (проаудированы другим аудитором)?	нет
1.2.1.4	Является ли финансовое присутствие Организации значительным, занимает ли она доминирующую позицию в том или ином отраслевом сегменте, что позволяет ей диктовать условия поставщикам или покупателям и заказчикам и, как следствие, совершать неправомерные сделки или сделки с заинтересованностью?	нет
1.2.1.5	Имеются ли активы, обязательства, выручка или расходы, оценки которых базируются на субъективных суждениях или допущениях, с трудом поддающихся подтверждению?	нет
1.2.1.6	Были ли крупные, необычные или усложненные хозяйственные операции, в особенности те, которые были совершены ближе к окончанию отчетного периода, проблематичные с точки зрения соблюдения требования приоритета содержания перед формой;	нет
1.2.1.7	Сотрудничает ли Организация с посредническими организациями, сотрудничество с которыми не является экономически обоснованным?	нет
1.2.2	Отсутствие эффективного контроля за деятельностью руководства Организации	
1.2.2.1.	Занимает ли в составе руководства Организации одно лицо или группа лиц доминирующее положение при отсутствии соответствующих средств контроля?	нет
1.2.2.3.	Является ли надзор со стороны представителей собственника Организации за процессом подготовки и составления бухгалтерской отчетности и системой внутреннего контроля неэффективным?	нет
1.2.3.	Организационная структура отличается сложностью и нестабильностью	
1.2.3.1	Имеется ли сложность при определении круга юридических или физических лиц, которые имеют контрольный пакет акций Организации?	нет
1.2.3.2	Наблюдается ли в Организации высокая текучесть кадров среди руководящих сотрудников, юристов?	нет
1.2.3.3	Является ли организационная структура излишне усложненной, с необычной системой соподчинения?	нет
1.2.4	Элементы системы внутреннего контроля не отвечают необходимым требованиям	

Продолжение таблицы 2.2.2

1	2	3
1.2.4.1	Имеется ли высокая текучесть кадров или наем неквалифицированных бухгалтеров, внутренних аудиторов, специалистов по информационным технологиям?	нет
1.2.4.2	Имеет ли функционирование учетных и информационных систем, сама система внутреннего контроля существенные недостатки (о чем могут свидетельствовать неадекватные учетные записи, множество корректировок в бухгалтерских регистрах и счетах, забалансовые аналитические счета, недостаточное документальное подтверждение операций)?	нет
1.3	Способность завуалировать совершение недобросовестных действий, находя им логическое обоснование	
1.3.1	Имеются ли факты предъявления исков к Организации, его руководству или представителям его собственника по обвинению в недобросовестных действиях или нарушении нормативных правовых актов?	нет
1.3.2	Существуют ли напряженные отношения между руководством Организации и действующим или предшествующим аудитором (например, постоянные споры между ними по вопросам бухгалтерского учета, аудита и отчетности; неоправданное ограничение аудитора во времени проведения аудита, ограничения аудитора в доступе к сотрудникам или представителям собственника; стиль диктата со стороны руководства Организации в общении с аудитором, в частности, попытки повлиять на объем аудита или на выбор сотрудников и т.п.)	свидетельства отсутствуют
1.3.3	Необоснованная спешка со стороны руководства аудируемого лица при решении сложных или спорных вопросов	
1.3.4	жалобы руководства аудируемого лица на подход к проведению аудита, запугивание участников аудиторской группы, особенно в связи с критической оценкой аудитором аудиторских доказательств или в ходе принятия решений аудитором в отношении возможных разногласий с руководством аудируемого лица	
1.3.5	длительные задержки при предоставлении запрошенной у аудируемого лица информации	
1.3.6	нежелание облегчить доступ аудитора к основным электронным файлам для проведения тестирования с помощью компьютеров	
1.3.7	отказ руководства аудируемого лица в предоставлении аудитору доступа к ведущим работникам информационно-технологического отдела, включая специалистов по информационной безопасности, операторов и разработчиков систем, а также к соответствующему оборудованию	

1	2	3
1.3.8	нежелание руководства аудируемого лица дополнительно раскрывать информацию в бухгалтерской отчетности или уточнять уже раскрытую информацию с тем, чтобы сделать отчетность более полной и понятной	
1.3.9	нежелание руководства аудируемого лица своевременно устранять выявленные недостатки системы внутреннего контроля	
1.3.10	Является ли организация работы руководства аудируемого лица по разъяснению и внедрению корпоративной системы ценностей, норм профессиональной этики и контролю за их соблюдением неэффективной; распространяются ли ненадлежащие принципы, связанные с системой ценностей и этическими нормами?	нет
1.3.11	Есть ли свидетельства тому, что руководство Организации чрезмерно заинтересовано в сохранении на прежнем уровне или повышении динамики прибыли?	свидетельства отсутствуют
1.3.12	Есть ли свидетельства тому, что руководство Организации стремится использовать ненадлежащие способы минимизации прибыли в целях занижения налоговой базы?	нет
1.3.13	Были ли приняты руководством Организации на себя обязательства по достижению чрезмерно высоких или нереалистичных прогнозируемых показателей деятельности перед финансовыми аналитиками, кредиторами и другими лицами?	свидетельства отсутствуют
2	Факторы риска искажения бухгалтерской отчетности в результате присвоения активов	
2.1	Мотивирующие факторы и давление	
2.1.1	Имеются ли плохие отношения между администрацией Организации и сотрудниками, имеющими доступ к денежным средствам и другим активам, подверженным хищениям, которые могут побудить сотрудников присвоить такие активы? Плохие отношения могут возникнуть, например, по следующим причинам: – фактически происходящем или планируемом сокращении штатов; – недавно внесенным или планируемым изменением в порядке оплаты труда, выплаты премий, компенсаций и т.д.; – повышением по службе, выплатой компенсаций и другими формами морального и материального поощрения, которые не отвечают ожиданиям сотрудника	свидетельства отсутствуют

Продолжение таблицы 2.2.2

1	2	3
2.1.2	Имеются ли личные финансовые обязательства, которые могут оказать давление на руководство аудируемого лица или рядовых сотрудников, имеющих доступ к денежным средствам и другим активам, подверженным хищениям?	свидетельства отсутствуют
2.2	Возможности для совершения недобросовестных действий	
2.2.1	Условия и обстоятельства, которые могут облегчить присвоение активов, в частности:	
2.2.1.1	Обращаются ли в Организации крупные суммы наличности?	нет
2.2.1.2	Имеются ли запасы, которые отличаются малым размером, но при этом имеют высокую стоимость или повышенный спрос?	нет
2.2.1.3	Имеет ли Организация легко реализуемые активы (например, денежные документы на предъявителя, драгоценные камни, компьютерные микросхемы)?	нет
2.2.1.4	Имеет ли Организация основные средства небольшого размера, отличающиеся рыночной привлекательностью и отсутствием признаков владельца?	нет
2.2.2	Неадекватность системы внутреннего контроля, когда имеют место следующие обстоятельства:	
2.2.2.1	Отсутствует в Организации полная и своевременная инвентаризация активов?	нет
2.2.2.2	Отсутствует своевременное надлежащее документирование хозяйственных операций?	нет
2.2.2.3	Характерно ли для Организации ненадлежащее распределение обязанностей, не компенсируемое другими факторами (например, отсутствие эффективного контроля со стороны руководства компании)?	свидетельства отсутствуют
2.2.2.4	Является ли недостаточным контроль за расходами, осуществляемыми лицами из состава высшего руководства, в частности, командировочными расходами и суммами возмещения понесенных расходов	свидетельства отсутствуют
2.2.2.5	Является ли слабым контроль со стороны руководства аудируемого лица за сотрудниками, материально ответственными за активы, (например, недостаточный контроль и надзор за сотрудниками, работающими в территориально отдаленных подразделениях)?	нет
2.2.2.6	Является ли недостаточно тщательной проверка принимаемых на работу сотрудников, которые будут иметь доступ к активам?	нет
2.2.2.7	Является ли неквалифицированным ведение учета активов, подверженных незаконному присвоению?	нет

1	2	3
2.2.2.8	Отсутствует в Организации система санкционирования хозяйственных операций (например, операций по приобретению)?	нет
2.2.2.9	Есть ли свидетельства недостаточности обеспечения физической сохранности денежных средств, финансовых вложений, запасов и основных средств?	свидетельства отсутствуют
2.2.2.10	Характерна ли для Организации неиспользования права на очередной отпуск для сотрудников, исполняющих основные контрольные функции?	нет
2.2.2.11	Свойственно ли для руководства Организации недостаточная осведомленность в области информационных технологий, что позволяет сотрудникам ИТ-подразделений присваивать активы?	свидетельства отсутствуют
2.2.2.12	Отсутствует ли надлежащий контроль за правами доступа к автоматически осуществляемым учетным записям, в т.ч. за ведением журналов регистрации событий в информационных системах?	нет
2.3	Способность завуалировать совершение недобросовестных действий, находя им логическое обоснование	
2.3.1	Игнорируется ли руководством необходимость контроля за рисками, связанными с незаконным присвоением активов, или ли снижения рисков?	свидетельства отсутствуют
2.3.2	Игнорируется ли система внутреннего контроля за присвоением активов путем обхода существующих средств контроля и игнорируется ли необходимость устранения выявленных недостатков системы внутреннего контроля?	свидетельства отсутствуют
2.3.3	Проявляется ли в манере поведения сотрудника неудовлетворенность его работой в Организации в целом или отношением к себе лично?	свидетельства отсутствуют
2.3.4	Произошли ли изменения в манере поведения или стиле жизни, которые могут указывать на факт присвоения активов?	свидетельства отсутствуют
2.3.5	Наблюдается терпимое отношение к мелким кражам?	свидетельства отсутствуют
2.4	Несоответствия в учетных записях, в том числе:	
2.4.1	- хозяйственные операции, которые отражены в неполном объеме или с несовпадением сроков, либо отражены неправильно в части сумм, учетного периода, классификации или учетной политики аудируемого лица	

Продолжение таблицы 2.2.2

1	2	3
2.4.2	- документально неподтвержденные или несанкционированные данные счетов бухгалтерского учета или хозяйственные операции	
2.4.3	- корректировки, внесенные при составлении бухгалтерской отчетности, которые существенно влияют на финансовые результаты	
2.4.4	Противоречивые или недостающие доказательства, в том числе:	
2.4.5	- недостающая документация	
2.4.6	- документация, в которую, по всей видимости, были внесены изменения	
2.4.7	- наличие только ксерокопий или электронных копий документов, в то время как должны существовать оригиналы	
2.4.8	- существенные необъясненные несоответствия, выявленные при проверке согласованности данных	
2.4.9	- необычные изменения в данных бухгалтерского баланса, либо изменения в динамике важнейших коэффициентов, или несоответствие взаимосвязи показателей, отраженных в бухгалтерской отчетности, например, опережающий рост дебиторской задолженности по сравнению с показателями выручки	
2.4.10	- непоследовательная, неопределенная или неестественная реакция руководства аудируемого лица или сотрудников на запросы аудитора или аудиторские аналитические процедуры	
2.4.11	- необычные расхождения между текущими учетными записями аудируемого лица и ответами на запросы о подтверждении информации	
2.4.12	- большое количество учетных записей по кредитованию счетов учета дебиторской задолженности и иных корректировок, сделанных в отношении счетов учета дебиторской задолженности	
2.4.13	- необъясненные или неудовлетворительно объясненные расхождения между данными учетных регистров по учету дебиторской задолженности и соответствующим счетом бухгалтерского учета, или между утверждениями покупателей и заказчиков и данными учетных регистров по учету дебиторской задолженности	
2.4.14	- недостающие или несуществующие аннулированные чеки в случаях, когда аннулированные чеки обычно хранятся вместе с выпиской с банковского счета	

1	2	3
2.4.15	- незначительная сумма запасов или объектов материальных активов, которые характеризуются крупными размерами	
2.4.16	- недоступные или пропущенные доказательства в электронной форме, что противоречит существующей практике и политике аудируемого лица в части хранения документов	
2.4.17	- меньшее или большее количество ответов на запросы о подтверждении информации, по сравнению с ожидавшимся	
2.4.18	- неспособность предоставить доказательства проведенного в текущем году тестирования измененных или внедренных впервые основных информационных систем	

После оценки недобросовестных действий необходимо перейти к разделам, выявленным ранее в программе внутреннего аудита. При этом формализация процедур должна быть нацелена на выявление наиболее рискованных областей бизнес-процесса. В качестве примера рассмотрим процедуру проверки выявления и оценки условных активов и обязательств предприятия.

Условные активы и обязательства сложны для идентификации, поскольку для их оценки необходим комплексный анализ понимания деятельности, зачастую который сотрудники бухгалтерской службы не организуют в виду ограничения во времени. Кроме того, для сокращения времени проверки целесообразно в данном этапе объединить в информационной базе проверки информацию об оценочных обязательствах, как регулирующего показателя общей методологии.

Формализация этапов проверки данного раздела представлена в таблице 2.2.3.

Таблица 2.2.3

Анализ оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов

№	Процедуры проверки
1	2
1	Определить процедуры, принятые руководством для установления оценочных обязательств и определения условных обязательств и активов
2	Запросить и получить у руководства аудируемого лица информацию о наличии оценочных обязательств и условных обязательств, и активов.
3	Провести анализ фактов хозяйственной жизни, влекущих обязанность признания оценочных значений и соблюдения обязанности признания оценочного значения или условного актива, или обязательства:

1	2
3.1	выдача гарантийных обязательств по договорам на реализацию продукции (товаров, работ, услуг)
3.2	наличие выданных поручительств и обеспечений по обязательствам организаций группы или третьих сторон
3.3	применение при расчетах и осуществлении иных операций векселей (как за отчетный, так и за предыдущие периоды)
3.4	наличие неурегулированных на отчетную дату претензий к качеству продукции (товаров, работ, услуг) досудебного характера со стороны покупателей и иных контрагентов
3.5	наличие обязательств экологического характера, обязательств в отношении охраны окружающей среды
3.6	наличие обязательств по устранению последствий осуществления какого-либо из видов деятельности (выплата компенсаций и пр.)
3.7	наличие планов реструктуризации: - продажа или прекращение направления деятельности; - закрытие хозяйственных подразделений в стране или регионе или перемещение хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие; - изменения в структуре управления
3.8	наличие договоров на страхование ответственности, рисков и пр.; возникновение страховых случаев по данным договорам
3.9	наличие обременительных контрактов (контракт, затраты по которому и платежи за выход из которого превышают экономические выгоды)
3.10	наличие фактов или информации о банкротстве дебиторов
3.11	наличие информации о финансово-кредитных организациях контрагента Организации о ненадлежащей деловой репутации или фактах мошенничества и несоблюдения законодательства
3.12	наличие операций по предоставлению скидок в будущем на закупки или иные услуги Организации или организаций группы
3.13	наличие судебных разбирательства, в которых Организация является ответчиком или истцом, иски по которым поданы до 1 января проверяемого года, по которым решение судом еще не вынесено
3.14	результаты проверок контролирующих органов на отчетную дату, а также разногласия с налоговыми и иными контролирующими органами
3.15	момент возникновения обязанности по оплате возникает позже, чем момент возникновения самого обязательства
3.16	другие факторы, отвечающие требованиям п. 4 и 5 ПБУ 8/2010
4	Оценить, были ли обязательства и условные активы и обязательства надлежащим образом отражены в отчетности.
5	Запросить у ответственных лиц письменное заявление о том, что все обязательства организации были надлежащим образом отражены или раскрыты в отчетности.

По аналогичному алгоритму строятся программы процедур проверки других разделов программы.

2.3. Документирование результатов проверки

Результирующим документом проведения проверки является отчет. Отчет должен содержать описание целей проверки, выполненных работ, выявленных нарушений, ошибок и недостатков в деятельности организации, которые могут создать угрозу интересам кредиторов и собственников или оказать влияние на финансовую устойчивость организации, и рекомендации службы внутреннего аудита по улучшению работы и устранению нарушений, ошибок и недостатков.

Основной программой, включающей все разделы с учетом рисков областей, диктуется структура отчета в части разделов. Максимально полная структура отчета представлена в таблице 2.3.1. Для эффективного распределения ограниченных ресурсов, аудитор должен выделить те области, которые будут подвергаться проверке, учитывая специфику деятельности компании. Чтобы выделить области для проверки, можно обозначить категории, например, по:

- организационной структуре (управления, департаменты, отделы, отдельные проекты);
- общим процессам (платежи, поступления, управление активами, закупки, контракты, запасы, управление кадрами);
- операционным программам;
- сферам обслуживания и тому подобному.

Таблица 2.3.1

Структура отчета с учетом всех разделов программы проверки

№ программы	Шифр пред-по-сылки	№ проце-дуры	Наименование проводимых процедур	Комментарий к процедуре
1	2	3	4	5
ПА-НА			Аудит нематериальных активов	Счета 04, 05, 08 (суб-счет «Приобретение нематериальных активов»)
ПА-НА	О	ПА-НА-1	Имеются ли НМА с неопределенным сроком полезного использования и, если да, то каким образом Организация проводит пересмотр условий, при которых срок полезного использования невозможно установить (п. 27 ПБУ 14/2007)	При наличии таких НМА необходимо во-прос сначала обсудить с главным бухгалтером или специалистом, ответственным за этот участок. Пересмотр предполагает наличие некоего документа за подписью лиц, ответ-ственных за бухгалтер-ский учет

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-НА	О	ПА-НА-2	Проверить, производилась ли фактически переоценка НМА, если учетной политикой Организации она предусмотрена, и проверить результаты переоценки	
ПА-НА	О	ПА-НА-3	Проверить, каким образом Организация проводит ежегодный пересмотр способа определения амортизации НМА (п. 27, 30 ПБУ 14/2007)	Данный факт (порядок пересмотра) – это не право, а обязанность, поэтому необходимо запросить расчет за год, чтобы подтвердить, что Организация действительно производит пересмотр способа амортизации
ПА-НА	Выб	ПА-НА-4	Сделать выборку по нематериальным активам для выполнения процедур по существу. По объектам нематериальных активов, выбранным для детальной проверки, проверить:	При первой проверке выборка производится по всем нематериальным активам, имеющимся на последнюю дату проверяемого периода. При последующих проверках выборка производится из состава нематериальных активов, принятых на учет в проверяемом периоде. В выборку не включаются нематериальные активы, выбывшие в проверяемом периоде (их проверка производится по отдельной выборке)
ПА-НА	Пр	ПА-НА-4.1	соответствие НМА критериям признания, перечисленным в пункте 3 ПБУ 14/2007	
ПА-НА	О	ПА-НА-4.2	правильность формирования первоначальной стоимости объектов НМА в соответствии с разделом 2 ПБУ 14/2007	

1	2	3	4	5
ПА-НА	Пер	ПА-НА-4.3	своевременность отражения операций по принятию в состав НМА признанных в проверяемом периоде объектов и своевременность начала начисления амортизации	
ПА-НА	Пер	ПА-НА-4.4	соответствие порядка установления сроков полезного использования, норм амортизации предусмотренным учетной политикой или иным документом, правильность и полноту отражения в учете	Необходимо подтвердить обоснованность принятого срока полезного использования документально
ПА-НА	П	ПА-НА-5	Проверить операции по выбытию НМА (по выборке)	Выборка производится по нематериальным активам, выбывшим в течение проверяемого периода
ПА-НА	О	ПА-НА-6	Проверить учет капитальных вложений (счет 08) в части объектов, еще не принятых на учет в качестве НМА	По выбывшим ОС в соответствии с выборкой проверить:
ПА-Ис			Аудит результатов исследований и разработок	Счета 04, 08 (в части НИОКР)
ПА-Ис	Выб	ПА-Ис-1	Сделать выборку по расходам на НИОКР для собственных нужд, отраженных на субсчете счета 08 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» для выполнения процедур по существу. По выбранным объектам НИОКР проверить:	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Ис	Пр	ПА-Ис-1.1	основания для ведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (наличие соответствующего распорядительного документа)	
ПА-Ис	К	ПА-Ис-1.2	обоснованность произведенных затрат	
ПА-Ис	К	ПА-Ис-1.3	при наличии признаков того, что положительный результат работ не достигнут, запросить причины отражения затрат на счете 08	Расходы должны быть учтены в составе прочих расходов: а) по НИОКР не давшим положительного результата (п. 7 ПБУ 17/02); б) при отсутствии признаков, свидетельствующих о вероятности получения экономической выгоды от результатов работы в момент осуществления расхода (п. 2-3 <Информации> Минфина РФ № ПЗ-8/2011)
ПА-Ис	К	ПА-Ис-2	в бухгалтерском учете: проверить соответствие результатов НИОКР, включенных в состав внеоборотных активов на счете 04, критериям признания (перечислены в п. 3 ПБУ 14/2007 и п. 7 ПБУ 17/2002)	
ПА-Ис	П	ПА-Ис-3	в целях налогообложения: проверить правомерность, сумму и период признания расходов на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки	

1	2	3	4	5
ПА-Ис	Выб	ПА-Ис-4	Сделать выборку объектов НИОКР, отраженных на счете 04 «Расходы на НИОКР» для выполнения процедур по существу суб-счет. По выбранным объектам НИОКР проверить:	
ПА-Ис	К	ПА-Ис-4.1	соответствие порядка списания расходов на НИОКР на текущие расходы предусмотренные в учетной политике	
ПА-Ис	Т, П	ПА-Ис-4.2	правильность и полноту отражения в учете	
ПА-ОС			Аудит основных средств	Счета 01, 02, 08
ПА-ОС	Пр	ПА-ОС-1	По земельным участкам проверить наличие прав собственности или аренды	Составить РД с указанием права собственности или права аренды
ПА-ОС	Пр	ПА-ОС-2	По объектам недвижимости проверить наличие регистрации права собственности и сопоставить эти объекты с данными бухгалтерского учета	Процедуру выполнить по вновь введенным объектам (если такие были)
ПА-ОС	С	ПА-ОС-3	Опросить технического директора, финансового директора или иного исполнителя (не бухгалтера) по вопросу наличия объектов основных средств, находящихся на консервации, в процессе реконструкции и не используемых на отчетную дату, подлежащих продаже	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-ОС	С	ПА-ОС-4	Провести фактическую проверку объектов ОС; убедиться в их наличии и сверить с данными регистров бухгалтерского учета. Если объекты не используются в производстве или управлении, обсудить вопрос с начальником производства или иным ответственным специалистом почему объект не используется и можно ли его списать	Если имеются неиспользуемые ОС, в РД необходимо отразить, какие именно это объекты и их остаточную стоимость. А также рассмотреть вопрос с главным бухгалтером о необходимости их списания
ПА-ОС	Выб	ПА-ОС-5	Сделать выборку объектов основных средств для выполнения процедур по существу, подлежащих детальной проверке. По ОС, подлежащим детальной проверке, проверить:	При первой проверке выборка производится по всем ОС, имеющимся на последнюю дату проверяемого периода. При последующих проверках выборка производится из состава ОС, принятых на учет в проверяемом периоде. В выборку не включаются ОС, выбывшие в проверяемом периоде (их проверка производится по отдельной выборке)
ПА-ОС	О	ПА-ОС-5.1	правильность определения первоначальной стоимости ОС, а если в соответствии с учетной политикой производится их переоценка, то и восстановительной стоимости	По безвозмездно полученным основным средствам выполняется процедура ПА-ОС-6. По основным средствам, в стоимость которых вошли проценты по заемным средствам выполняется процедура ПА-ОС-7

1	2	3	4	5
ПА-ОС	О	ПА-ОС-5.2	обоснованность изменения первоначальной (восст.) стоимости (модернизация, реконструкция, дооборудование, частичная ликвидация)	
ПА-ОС	Пер	ПА-ОС-5.3	правильность установления сроков полезного использования	
ПА-ОС	Т	ПА-ОС-5.4	соответствие применяемого метода начисления амортизации установленному в учетной политике	по ОС, входящим в 8-10 группы, проверить: для целей налогового учета применяется только линейный метод начисления амортизации
ПА-ОС	К	ПА-ОС-5.5	своевременность начала начисления амортизации (по приобретенным ОС)	
ПА-ОС	О	ПА-ОС-6	При наличии безвозмездно полученных ОС проверить: а) наличие данных о рыночной стоимости; б) в целях налогообложения, кроме того, об остаточной стоимости (в организации, передавшей имущество безвозмездно).	
ПА-ОС	К	ПА-ОС-7	При наличии объектов, создание которых производилось с использованием заемных средств, проверить, соответствует ли этот объект критерию инвестиционного актива	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-ОС	Выб	ПА-ОС-8	Проверить выбытие ОС: сделать выборку по выбывшим ОС для выполнения детальных процедур. По выбывшим ОС в соответствии с выборкой проверить;	
ПА-ОС	Пр	ПА-ОС-8.1	если выбытие ОС является крупной сделкой или сделкой с заинтересованностью, проверить, что сделка надлежащим образом санкционирована;	
ПА-ОС	Пер	ПА-ОС-8.2	своевременность отражения операций по выбытию ОС;	Сопоставить даты операций по выбытию с датами составления ОС-1а, 16), ОС-4а, 4б) и датой реального прекращения права собственности
ПА-ОС	Пер	ПА-ОС-8.3	своевременность окончания начисления амортизации;	
ПА-ОС	О	ПА-ОС-8.4	в случае реализации ОС: учет убытка для целей н/у равномерно в течение оставшегося срока полезного использования;	Только в случае существенных убытков. Убыток для целей н/у признается равномерно в течение оставшегося срока полезного использования;
ПА-ОС	К	ПА-ОС-9	По незавершенному строительству: Изучить состав объектов, учитываемых в составе НЗС. Обратить внимание на объекты, по которым не было движения	Если движения нет давно, рассмотреть вопрос с производственным отделом о необходимости этого объекта и что с ним будет в будущем, возможно ли его списать

1	2	3	4	5
ПА-ОС	К	ПА-ОС-10	Опросить технического директора, финансового директора или иного исполнителя (не бухгалтера) по вопросам: а) наличия объектов готовых к эксплуатации, но не введенных в эксплуатацию на отчетную дату; б) объектов недвижимости, по которым документы на государственную регистрацию не поданы	
ПА-ОС	С	ПА-ОС-11	Провести фактическую проверку объектов НЗС и оборудования к установке с целью выражения мнения о правильности отнесения НЗП; убедиться в их наличии и сверить с данными регистров бухгалтерского учета	
ПА-ОС	Выб	ПА-ОС-12	По строящимся объектам убедиться, что:	
ПА-ОС	Пр	ПА-ОС-12.1	имеется раздельная документация (землеотвод, разрешение на строительство);	В случае капитального строительства объектов при отсутствии данных документов постройка гражданским законодательством признается самовольной и подлежит сносу (ст. 222 ГК РФ)
ПА-ОС	Пр	ПА-ОС-12.2	операции по капитальным вложениям надлежащим образом санкционированы, в т.ч. крупные сделки и сделки с заинтересованностью	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-ОС	Выб	ПА-ОС-13	Сделать выборку объектов незавершенного строительства для выполнения процедур по существу. Проверить, что:	
ПА-ОС	Т	ПА-ОС-13.1	капвложения отражены в сумме фактических затрат, за исключением НДС и иных возм. налогов (в общем случае)	
ПА-ОС	Т	ПА-ОС-13.2	при расчетах с подрядчиком за выполненные работы стоимость материалов, поставленных заказчиком, удерживается (по данным ф. № КС-3);	Приобретение строительных материалов и др. осуществляет заказчик-застройщик
ПА-ОС	К	ПА-ОС-13.3	предвиденные расходы подрядчика, возмещаемые заказчиком классифицированы правильно	Соответствие расходов п. 12 ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»
ПА-ОС	К	ПА-ОС-13.4	если при создании строительстве использованы заемные средства, то проверить, соответствует ли этот объект критерию инвестиционного актива	
ПА-ОС	Т	ПА-ОС-14	Проверить правильности списания расходов по использованию строительных машин и механизмов у подрядчика	1. Правильность факта списания затрат на производственные счета 20, 23, 25, 26 и др. 2. Проверка правильности начисления амортизации строительных машин и механизмов 3. Правильность начисления оплаты труда рабочим, обслуживающим строительные машины и механизмы

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-ОС	П	ПА-ОС-15	По объектам, введенным в эксплуатацию: Сопоставимость данных отдела по капитальному строительству с данными бухгалтерского учета в части введенных в эксплуатацию объектов (количественные и суммовые аналитические процедуры)	
ПА-ОС	Выб	ПА-ОС-16	Проверить забалансовые счета:	
ПА-ОС	К	ПА-ОС-16.1	правильность отражения имущества, взятого в аренду, в лизинг (счет 001)	
ПА-ОС	К	ПА-ОС-16.2	правильность отражения оборудования, принятого для монтажа (счет 005)	
ПА-ОС	К	ПА-ОС-16.3	правильности отражения основных средств, сданных в аренду (счет 011)	
ПА-ОС	П, Т	ПА-ОС-17	Проверить начисление транспортного налога	
ПА-ОС	П	ПА-ОС-17.1	установить, что налог исчислен по всем имеющимся транспортным средствам	
ПА-ОС	Т	ПА-ОС-17.2	проверить расчет суммы налога	использовать калькулятор на сайте http://www.nalog.ru/rn77/service/calc_transport/
ПА-ОС	П, Т	ПА-ОС-18	Проверить начисление налога на имущество	
ПА-ОС	П, Т	ПА-ОС-19	Проверить начисление земельного налога	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Дв			Аудит доходных вложений в материальные ценности	Счет 03
ПА-Дв	Пр	ПА-Дв-1	По земельным участкам проверить наличие прав собственности или аренды	Составить РД с указанием права собственности или права аренды
ПА-Дв	Пр	ПА-Дв-2	По объектам недвижимости проверить наличие регистрации права собственности и сопоставить эти объекты с данными бухгалтерского учета	Процедуру выполнить по вновь введенным объектам (если такие были)
ПА-Дв	К	ПА-Дв-3	Проверить наличие объектов, не сданных в аренду (в лизинг), проверить их использование	При наличии объектов, не сданных в аренду, обсудить вопрос с ответственным специалистом, почему объект не используется
ПА-Дв	Выб	ПА-Дв-4	По имуществу, учитываемому на балансе у арендодателя (лизингодателя): Сделать выборку объектов доходных вложений для выполнения процедур по существу, подлежащих детальной проверке. Изучить договоры лизинга и убедиться, что переданное в лизинг имущество должно учитываться на балансе у лизингодателя	При первой проверке выборка производится по всем доходным вложениям, имеющимся на последнюю дату проверяемого периода. При последующих проверках выборка производится из состава доходных вложений, принятых на учет в проверяемом периоде. В выборку не включаются доходные вложения, выбывшие в проверяемом периоде (их проверка производится по отдельной выборке)
ПА-Дв	Выб	ПА-Дв-5	По доходным вложениям, учитываемым на балансе лизингодателя, в соответствии с выборкой проверить:	

1	2	3	4	5
ПА-Дв	К	ПА-Дв-5.1	соответствие доходных вложений определению для признания основных средств в качестве доходных вложений	Определение доходных вложений приведено в п. 5 ПБУ 6/01
ПА-Дв	Пер	ПА-Дв-5.2	своевременность отражения операций по принятию объектов к б/у в составе доходных вложений	
ПА-Дв	О	ПА-Дв-5.3	правильность определения первоначальной стоимости доходных вложений, а если в соответствии с учетной политикой производится их переоценка, то и восстановительной стоимости	По безвозмездно полученным ОС проверить наличие данных о рыночной стоимости
ПА-Дв	О	ПА-Дв-5.4	обоснованность изменения первоначальной (восст.) стоимости (модернизация, реконструкция, дооборудование, частичная ликвидация)	
ПА-Дв	О	ПА-Дв-5.5	если при строительстве использованы заемные средства, то проверить, соответствует ли этот объект критерию инвестиционного актива	
ПА-Дв	Пер	ПА-Дв-5.6	правильность установления сроков полезного использования доходных вложений	
ПА-Дв	К	ПА-Дв-5.7	своевременность начала начисления амортизации (по приобретенным ОС)	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Дв	Т	ПА-Дв-5.8	соответствие применяемого метода начисления амортизации установленному в учетной политике	По ОС, входящим в 8-10 группы, проверить для целей налогового учета применяется только линейный метод начисления амортизации
ПА-Дв	Т	ПА-Дв-5.9	в целях налогообложения проверить соответствие примененного повышающего коэффициента к норме амортизации установленному в учетной политике	По ОС, входящим в 1-3 группы, для целей налогового учета повышающий коэффициент не применяется
ПА-Дв	Выб	ПА-Дв-6	Проверить выбытие ОС, учитываемых на балансе лизингодателя. Сделать выборку по выбывшим ОС для выполнения детальных процедур. По ОС, переданным лизингополучателю изучить договоры лизинга	
ПА-Дв	Выб	ПА-Дв-7	По выбывшим доходным вложениям, учитываемым на балансе лизингодателя, в соответствии с выборкой проверить:	
ПА-Дв	Пр	ПА-Дв-7.1	если выбытие ОС является крупной сделкой или сделкой с заинтересованностью, проверить, что сделка надлежащим образом санкционирована	
ПА-Дв	К	ПА-Дв-7.2	порядок отражения операций по выбытию ОС	
ПА-Дв	П	ПА-Дв-7.3	своевременность окончания начисления амортизации	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Дв	Н	ПА-Дв-7.4	в случае реализации ОС: учет убытка для целей н/у равномерно в течение оставшегося срока полезного использования	Только в случае существенных убытков. Убыток для целей н/у признается равномерно в течение оставшегося срока полезного использования
ПА-Дв	О	ПА-Дв-8	Если в соответствии с учетной политикой производится переоценка доходных вложений, то проверить правильность определения их восстановительной стоимости	
ПА-Дв	Выб	ПА-Дв-9	По имуществу, учитываемому на балансе у лизингополучателя: Сделать выборку объектов доходных вложений для выполнения процедур по существу, подлежащих детальной проверке. Изучить договоры лизинга и убедиться, что переданное в лизинг имущество должно учитываться на балансе у лизингополучателя	При первой проверке выборка производится по всем доходным вложениям, переданным на баланс лизингополучателя имеющимся на последнюю дату проверяемого периода. При последующих проверках выборка производится из состава доходных вложений, принятых на учет в проверяемом периоде. В выборку не включаются доходные вложения, выбывшие в проверяемом периоде (их проверка производится по отдельной выборке)
ПА-Дв	Выб	ПА-Дв-10	По доходным вложениям, учитываемым на балансе лизингополучателя, в соответствии с выборкой проверить:	
ПА-Дв	Т	ПА-005-10.1	правильность формирования стоимости имущества, переданного в лизинг;	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Дв	Т	ПА-005-10.2	правильность списания стоимости переданного имущества на расходы организации	
ПА-Дв	К	ПА-005-10.3	правильности отражения имущества на забалансовом счете (счет 011)	
ПА-Дв	Выб	ПА-Дв-11	По договорам, прекратившим действие в проверяемом периоде сделать выборку для выполнения процедур по существу. Изучить договоры	По выбывшим доходным вложениям, учитываемым на балансе лизингодателя, в соответствии с выборкой проверить:
ПА-Дв	Выб	ПА-Дв-12	По прекращенным договорам в соответствии с выборкой проверить порядок продажи (возврата) лизингового имущества	
ПА-Дв	П,Т	ПА-Дв-13	Проверить начисление транспортного налога	
ПА-Дв	П	ПА-Дв-13.1	установить, что налог исчислен по всем имеющимся транспортным средствам	
ПА-Дв	Т	ПА-Дв-13.2	проверить расчет суммы налога	использовать калькулятор на сайте http://www.nalog.ru/rn77/service/calc_transport/
	П,Т	ПА-Дв-14	Проверить начисление налога на имущество	
ПА-Дв	П,Т	ПА-Дв-15	Проверить начисление земельного налога	
ПА-М			Аудит сырья, материалов и других аналогичных ценностей	Счета 10, 14 (в части материалов), 15, 16

1	2	3	4	5
ПА-М	Нач	ПА-М-1	Если проверка производится впервые: Проверить начальные остатки по материалам, выбранным для выполнения этой процедуры	Оформить РД «Проверка начальных остатков ТМЦ»
ПА-М	П	ПА-М-2	Выяснить, имеются ли на отчетную дату сырье, материалы, находящиеся у иных лиц (на хранении, в качестве давальческого сырья и т.д.); в случае существенности – разослать запросы о подтверждении данных фактов	
ПА-М	К	ПА-М-3	Выявить материально-производственные запасы, по которым не было движения в проверяемом и предыдущем году. Направить письменный запрос руководству о предоставлении информации по указанному списку о наличии сырья, материалов, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество. Если такое имеется и создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей – проверить расчет суммы резерва	На выходе необходимо иметь перечень сырья, материалов, потерявших свое качество либо письменное уведомление руководства об отсутствии неликвидов

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-М	Выб	ПА-М-4	Сделать выборку для выполнения процедур по существу для проверки оборотов по субсчету 10. Провести анализ договоров с поставщиками, попавшими в выборку. По операциям, попавшим в выборку проверить, что:	Выборку по субсчету, можно сделать по контрагентам (ОСВ по субсчету), либо по отдельным операциям (карточка по статье затрат). При анализе договоров выявить: а) момент перехода права собственности; б) валюту оценки сырья, материалов (рубли, валюта, у.е.); в) условия о скидках; г) условия договора в отношении доставки материалов и сырья; д) другие условия договора, влияющие на учет и налогообложение сделок. Если выборка произведена не по операциям, а по контрагентам, то для выполнения процедуры следует выбрать операции с этим контрагентом
ПА-М	Пер	ПА-М-4.1	операции по поступлению материалов отражены в соответствующем периоде	
ПА-М	О	ПА-М-4.2	первоначальная стоимость материалов сформирована правильно;	
ПА-М	В	ПА-М-4.3	первичный документ поставщика содержит обязательные реквизиты	
ПА-М	Пер	ПА-М-4.4	списание материалов происходит своевременно	
ПА-М	Т	ПА-М-4.5	метод списания материалов соответствует учетной политике	Процедура выполняется в том случае, если отсутствовала возможность проверить настройки программы в отношении учетной политики

1	2	3	4	5
ПА-М	В	ПА-М-4.6	первичные документы, которыми оформляется списание материалов, оформлены правильно	Убедиться, что в случаях, когда в первичном документе не указана продукция, на которую списаны материалы, оформляются акты на списание материалов (произвольной формы). Если в первичном документе предусмотрена подпись лица, разрешившего отпуск материалов – проверить наличие подписи
ПА-М	К	ПА-М-5	В производстве: Убедиться, что в Организации имеются утвержденные генеральным директором нормативы расхода сырья и материалов. Дать в РД номер и дату Приказа об утверждении	Составить запрос на предоставление указанной информации
ПА-М	П	ПА-М-6	В производстве: Проверить и подтвердить правомерность списания сырья и материалов в производство по данным технических отчетов и калькуляций. Убедиться, что соблюдаются нормативы расхода сырья и материалов	Данная процедура покажет, контролирует ли Организация расход сырья и материалов или нет. Делается на примере самого ходового сырья, материалов
ПА-М	Пер	ПА-М-7	В производстве и строительстве: Установить, в отношении сырья и материалов: списание производится в момент передачи в кладовую цеха или передачи из кладовой цеха на рабочие места	Если списание сырья и материалов производится в момент передачи в кладовую цеха, то производится ли корректировка суммы расходов на сырье и материалы на остаток сырья и материалов в кладовой

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-М	П	ПА-М-8	Сопоставить данные бухгалтерского и складского учета в количественном выражении по состоянию на отчетную дату по материалам, выбранным для выполнения этой процедуры	
ПА-М	Выб	ПА-М-9	По сделкам реализации материалов (прочая реализация) проверить:	При наличии систематических и существенных (за период в целом) сделок по реализации сырья, материалов необходимо выяснить причину их появления (увеличение таких сделок может свидетельствовать о сокращении производства, что важно в связи с оценкой непрерывности деятельности организации)
ПА-М	Т	ПА-М-9.1	сумму НДС, начисленную по прочей реализации;	
ПА-М	В	ПА-М-9.2	первичные документы, которыми оформляется реализация материалов	Если в первичном документе предусмотрена подпись лица, разрешившего отпуск материалов – проверить наличие подписи
ПА-М	П	ПА-М-10	Проверка правильности отражения товарно-материальных ценностей, переданных на ответственное хранение (счет 002)	
ПА-М	К	ПА-М-11	Проверка правильности отражения материалов, принятых в переработку (счет 003)	

1	2	3	4	5
ПА-М	Отдельный пакет РД	ПА-М-12	По препаратам, оборот которых подпадает под действие Федерального закона от 08.01.1998 № 3-ФЗ «О наркотических средствах и психотропных веществах», выполнить специфические процедуры	
ПА-007			Аудит готовой продукции	Счета 14 (части готовой продукции), 40, 43, 45 (в части готовой продукции)
ПА-ГП	Т	ПА-ГП-1	Проверить порядок отражения стоимости готовой продукции в бухгалтерском балансе на соответствие учетной политике	
ПА-ГП	Т	ПА-ГП-2	Проверить, соответствует ли метод списания себестоимости готовой продукции на реализацию установленному в учетной политике	Процедура выполняется в том случае, если отсутствовала возможность проверить настройки программы в отношении учетной политики
ПА-ГП	Т	ПА-ГП-3	Проверить выборочно правильность распределения отклонений себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой, учетной) цены: на счета 43 и 90 и (или) по видам готовой продукции	Для проверки выбрать месяц, а внутри месяца виды готовой продукции

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-ГП	К	ПА-ГП-4	Выявить готовую продукцию, по которой не было движения в проверяемом и предыдущем году. Направить письменный запрос руководству о предоставлении информации по указанному списку готовой продукции о наличии готовой продукции, которая морально устарела, полностью или частично потеряла свое первоначальное качество. Если такие имеются и создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей – проверить расчет суммы резерва	Необходимо получить перечень готовой продукции, потерявшей свое качество либо письменное уведомление руководства об отсутствии неликвидов
ПА-ГП	К	ПА-ГП-5	По продукции, имеющей короткий срок годности: Направить письменный запрос руководству о предоставлении информации об остатках ГП, ранжированные по срокам годности. Информация должна содержать наименование ГП, кол-во, дату поступления, дату истечения срока годности	Необходимо получить перечень готовой продукции с истекшим сроком годности, либо письменное уведомление руководства об отсутствии неликвидов
ПА-ГП	К	ПА-ГП-6	В случае отсутствия данных на предприятии о сроках годности или получении информации об отсутствии неликвидов, необходимо провести инспектирование ГП, по которой существует срок годности в целях выявления неликвидов	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-ГП	П	ПА-ГП-7	Сопоставить данные бухгалтерского и складского учета в количественном выражении выборочно по видам номенклатур по состоянию на отчетную дату	
ПА-ГП	П	ПА-ГП-8	По отгруженной готовой продукции (стоимость которой отражена на счете 45) проверить обоснованность неотражения выручки путем анализа условий договоров с покупателями	Целью процедуры является проверка достоверности строки «Товары отгруженные»
ПА-ГП	О	ПА-ГП-9	Проверить правильность отражения стоимости ГП на счете 45	
ПА-Т			Аудит товаров	Счета 14 (в части товаров), 15, 16, 41, 42, 45 (в части покупных товаров)
ПА-Т	Нач	ПА-Т-1	Если проверка производится впервые: Проверить начальные остатки по материалам, выбранным для выполнения этой процедуры	Оформить РД «Начальные остатки при первой проверке»
ПА-Т	П	ПА-Т-2	Выяснить, имеются ли на отчетную дату товары, находящиеся у иных лиц (на хранении, отгруженные, переданные на комиссию и т.д.); в случае существенности – разослать запросы о подтверждении данных фактов	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Т	К	ПА-Т-3	Выявить товары, по которым не было движения в течение предшествующих 12 месяцев. Направить письменный запрос руководству о предоставлении информации по указанному списку товаров о наличии товаров, которые морально устарели, полностью или частично потеряла свое первоначальное качество. Если такие имеются и создан резерв под снижение стоимости материальных ценностей – проверить расчет суммы резерва	Необходимо получить перечень товаров, потерявшей свое качество либо письменное уведомление руководства об отсутствии неликвидов
ПА-Т	К	ПА-Т-4	По товарам, имеющим короткий срок годности: Направить письменный запрос руководству о предоставлении информации об остатках товаров, ранжированных по срокам годности. Информация должна содержать наименование товара, количество, дату поступления, дату истечения срока годности	Необходимо получить перечень товаров с истекшим сроком годности, либо письменное уведомление руководства об отсутствии неликвидов

1	2	3	4	5
ПА-Т	Выб	ПА-Т-5	Сделать выборку по товарам для выполнения процедур по существу. Провести анализ договоров с поставщиками, попавшими в выборку. По операциям, попавшим в выборку проверить, что:	Выборку по субсчету, можно сделать по контрагентам (ОСВ по субсчету), либо по отдельным операциям (карточка по статье затрат). Выявить: а) момент перехода права собственности; б) валюту оценки товаров (рубли, валюта, у.е.); в) условия о скидках; г) условия договора в отношении доставки товаров; д) другие условия договора, влияющие на учет и налогообложение сделок
ПА-Т	Пер	ПА-Т-5.1	операции по поступлению товаров отражены в соответствующем периоде	
ПА-Т	О	ПА-Т-5.2	первоначальная стоимость товаров сформирована правильно;	
ПА-Т	В	ПА-Т-5.3	первичный документ поставщика содержит обязательные реквизиты	Если в первичном документе предусмотрена подпись лица, разрешившего отпуск материалов – проверить наличие подписи
ПА-Т	О	ПА-Т-5.4	при расчетах в валюте или у.е.: переоценена стоимости товаров в рубли произведена по надлежащим курсам	
ПА-Т	Т	ПА-Т-5.5	метод списания товаров соответствует учетной политике	Процедура выполняется в том случае, если отсутствовала возможность проверить настройки программы в отношении учетной политики
ПА-Т	П	ПА-Т-6	Сопоставить данные бухгалтерского и складского учета в количественном выражении по товарам, выбранным для выполнения этой процедуры, по состоянию на отчетную дату	Выборку из номенклатуры товаров аудитор производит исходя из уровня существенности

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Т	П	ПА-Т-7	Сравнить данные складского учета с данными товарных отчетов в части входящего и конечного сальдо по состоянию на отчетные даты. В случае выявления отклонений получить разъяснения уполномоченных лиц	Выборку из номенклатуры товаров аудитор производит исходя из уровня существенности
ПА-Т	Пер	ПА-Т-8	Проверить правильности расчета транспортных расходов, относящихся к расходам текущего периода	Расходы на остаток товаров рассчитываются в целях налогообложения, если стоимость доставки товаров до склада организации не включена в его налоговую стоимость товаров, а учитывается в издержках обращения
ПА-Т	П	ПА-Т-9	По товарам отгруженным, проверить обоснованность не отражения выручки путем анализа условий договоров с покупателями	
ПА-Т	П	ПА-Т-10	Проверка правильности отражения товаров, переданных на ответственное хранение (счет 002)	
ПА-Т	П	ПА-Т-11	Проверка правильности отражения товаров, принятых на комиссию (счет 004)	
ПА-БП			Аудит расходов будущих периодов	Счет 97
ПА-БП	Выб	ПА-Бп-1	По статьям расходов будущих периодов, выбранным для выполнения детальных процедур и проверить:	

1	2	3	4	5
ПА-Бп	В	ПА-Бп-1.1	затраты, отраженные в дебет счета 97 подтверждаются наличием договора и/или первичного документа	Провести анализ договоров с исполнителями
ПА-Бп	К	ПА-Бп-1.2	расходы правильно квалифицированы	
ПА-Бп	Т	ПА-Бп-1.3	сумма затрат в учете соответствует сумме, отраженной в первичном документе	
ПА-Бп	В	ПА-Бп-1.4	первичный документ содержит обязательные реквизиты	
ПА-Бп	Т	ПА-Бп-1.5	порядок списания РБП на текущие расходы применен правильно, и сумма затрат в текущем периоде рассчитана верно	Порядок списания РБП на текущие расходы на предмет соответствия учетной политике в целях бухгалтерского и налогового учета
ПА-Дз			Аудит дебиторской задолженности	Счета 62, 76 и 60 по субсчетам, имеющим дебиторскую задолженность; дебиторская задолженность по другим счетам расчетов (68,89,70,71) проверяется в соответствующих разделах
ПА-Дз	Т	ПА-Дз-1	Проверить правильность пересчета дебиторской задолженности при расчетах в иностранной валюте и условных единицах	Разница между бухгалтером и налогообложением по суммовым разницам возникает только по сделкам, заключенным до 01.01.2015
ПА-Дз	Нач	ПА-Дз-2	Если проверка производится впервые: при отсутствии достоверных сведений о величине дебиторской задолженности на начало проверяемого периода, выполнить альтернативные процедуры в целях ее подтверждения	Может быть выполнена проверка последующего закрытия задолженности в проверяемом периоде

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Дз	Пер	ПА-Дз-3	Проверить, что в учете аванс полученный закрыт своевременно	
ПА-Дз	К	ПА-Дз-4	Проверить наличие в составе дебиторской и кредиторской задолженности одного и того же контрагента. В том случае, если имеются встречные однородные требования, выяснить причину, по которой данная задолженность не сворачивается в одностороннем порядке	В отношении данной процедуры руководитель принимает решение о том, кто ее выполняет: или исполнитель, проверяющий дебиторскую задолженность, или исполнитель, проверяющий кредиторскую задолженность
ПА-Дз	К	ПА-Дз-5	Выявить дебиторскую задолженность со сроком, превышающим 3 года. Изучить договоры и установить дебиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности	Запросить у бухгалтерии перечень кредиторской задолженности, ранжированной по срокам
ПА-Дз	К	ПА-Дз-6	Проверить, что дебиторская задолженность в пояснениях к бухгалтерскому балансу правильно распределена на долгосрочную и краткосрочную	
ПА-Дз	Т	ПА-Дз-7	Проверить в бухгалтерском учете резерв по сомнительным долгам	Величина резерва должна быть определена по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга

1	2	3	4	5
ПА-Дз	Т	ПА-Дз-8	Проверить в налоговом учете начисление резерва по сомнительным долгам (ст. 266 НК РФ)	Резерв может быть создан: а) только по задолженностям, возникшим в связи с реализацией товаров (работ, услуг); б) только в порядке, предусмотренном в ст. 266 НК РФ
ПА-Дз	К	ПА-Дз-9	Убедиться, что после отчетной даты крупные дебиторы, находившиеся на дату отчетности в стадии банкротства, не объявлены банкротами	
ПА-Дз	К	ПА-Дз-10	Проверить правильность списания дебиторской задолженности	
ПА-Дз	К	ПА-Дз-11	Проверить порядок расчета собственными векселями (наличие правоустанавливающих документов, стоимостная оценка, своевременность отражения в учете). Проверить соблюдение методологии бухгалтерского учета операций с собственными векселями	Порядок установлен Постановлением Центрального Исполнительного Комитета и Совета Народных Комиссаров СССР «О введении в действие Положения о переводном и простом векселе» от 07.08.1937 № 104/1341
ПА-Дз	К	ПА-Дз-12	Проанализировать объемы сделок с покупателями и иными дебиторами, чтобы определить возможность наличия обстоятельств, при которых сделки с покупателями и иными дебиторами могут быть признаны контролируруемыми сделками	По ОСВ счета 62.1 и 76 за год выявить покупателей и иных дебиторов, объем сделок с которыми составил более 60 млн руб.

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Дз	К	ПА-Дз-13	Проверить наличие взаимозависимости с покупателями и иными дебиторами и обстоятельств, при которых сделки с взаимозависимыми лицами признаются контролируруемыми сделками. В случае наличия взаимозависимости проверить уведомление о контролируемых сделках	
ПА-Фв			Аудит финансовых вложений	Счет 58, 55 (субсчет «Депозитные счета»)
ПА-Фв	Выб	ПА-Фв-1	Займы выданные: Сделать выборку договоров займа для выполнения детальных процедур. Провести анализ выбранных договоров займа. По выбранным договорам займа проверить:	
ПА-Фв	П	ПА-Фв-1.1	в бухгалтерском учете суммы займа отражены в раз- мере, предусмотренной договором	
ПА-Фв	В	ПА-Фв-1.2	договор предусматривает уплату процентов	Если в договоре займа не предусмотрены проценты, проверить, что сумма займа в бухгалтерском балансе показана в составе дебиторской задолженности, а не финансовых вложений
ПА-Фв	К	ПА-Фв-1.3	в бухгалтерском балансе займы выданные правильно распределены на долгосрочные и краткосрочные	

1	2	3	4	5
ПА-Фв	П	ПА-Фв-1.4	в бухгалтерском балансе правильно отражены суммы обеспечений обязательств и платежей полученных (счет 008)	
ПА-Фв	Т	ПА-Фв-2	Проверить правильность начисления процентов по условиям заключенных договоров	
ПА-Фв	Т	ПА-Фв-3	Проверить правильность отражения обеспечений обязательств и платежей полученных (счет 008)	
ПА-Фв	К	ПА-Фв-4	Депозит (договор срочного вклада): Оценить, относится ли он к финансовым вложениям, или денежные средства следует квалифицировать как денежные эквиваленты	В отношении данной процедуры руководитель принимает решение о том, кто ее выполняет: или исполнитель, проверяющий денежные средства, или исполнитель, проверяющий финансовые вложения
ПА-Фв	Т	ПА-Фв-5	Проверить правильность начисления процентов по условиям заключенных договоров	
ПА-Фв	Выб	ПА-Фв-6	Паи и акции: Сделать выборку паев и акций для выполнения детальных процедур и проверить, что:	
ПА-Фв	Выб	ПА-Фв-7	По выбранным паям и акциям проверить, что операции с паями и акциями:	
ПА-Фв	В	ПА-Фв-7.1	санкционированы должным образом, в т.ч. крупные сделки	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Фв	Пер	ПА-Фв-7.2	отражены своевременно	
ПА-Фв	Т	ПА-Фв-7.3	отражены в нужных суммах	
ПА-Фв	В	ПА-Фв-8	при неденежных формах оплаты вложений их денежная оценка согласована учредителями организации	
ПА-Фв	Т	ПА-Фв-9	В случае наличия резерва под обесценение ценных бумаг: запросить результаты проверки на обесценение; проверить что расчет организации и величина резерва обоснованы	
ПА-Фв	П	ПА-Фв-10	В случае, когда дивиденды от владения паями и акциями не были получены в течение нескольких лет, а резерв не создан:	Процедура выполняется, если стоимость паев и акций существенна в валюте баланса
ПА-Фв	П	ПА-Фв-10-1	направить запрос в отношении дочерней (зависимой) организации: а) о наличии информации о ее банкротстве; б) о предоставлении ее отчетности; в) провести анализ отчетности дочерней (зависимой) компании и сделать вывод о необходимости проверки на обесценение	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Фв	П	ПА-Фв-10-2	провести анализ отчетности дочерней (зависимой) компании и сделать вывод о необходимости проверки на обесценение	Условия снижения стоимости финансовых вложений раскрыты в п. 37 ПБУ 19/01
ПА-Фв	Выб	ПА-Фв-11	Ценные бумаги: Сделать выборку ценных бумаг для выполнения детальных процедур:	В составе финансовых вложений не должны учитываться: а) собственные акции, выкупленные у акционеров; б) векселя, выданные векселедателем-покупателем при расчетах за проданные товары (работы, услуги)
ПА-Фв	В	ПА-Фв-11.1	проверить документы, подтверждающие права Организации на ценные бумаги и проверить, что ценные бумаги	
ПА-Фв	К	ПА-Фв-11.2	обладают способностью приносить экономические выгоды (доход) в будущие периоды	
ПА-Фв	О	ПА-Фв-11.3	приняты к учету по первоначальной стоимости, в которую включены все фактические затраты по приобретению	
ПА-Фв	В, Пер, Т	ПА-Фв-11.4	сделки по выбытию ценных бумаг отражены: а) своевременно; б) в нужных суммах; в) санкционированы должным образом, в т.ч. крупные сделки	Сделки по выбытию финансовых вложений: погашение, продажа, безвозмездная передача, внесение в уставный капитал и т.д.)
ПА-Фв	К	ПА-Фв-11.5	в бухгалтерском балансе правильно классифицированы на долгосрочные и краткосрочные	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Фв	Т	ПА-Фв-11.6	правильно определена налоговая база по налогу на прибыль при выбытии финансовых вложений	
ПА-Фв	Т	ПА-Фв-12	Если в учетной политике в отношении долговых ценных бумаг (это векселя и облигации) предусмотрено, что разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения относится на финансовый результат организации, то проверить суммы, отраженные в учете	Проверка на соответствие Учетной политике (по долговым ценным бумагам, к которым относятся векселя, облигации)
ПА-Фв	Т	ПА-Фв-13	Проверить расходы по обслуживанию финансовых вложений (услуги банка, депозитария, предоставление выписки со счета депо)	
ПА-Фв	В	ПА-Фв-14	Дебиторская задолженность, приобретенная путем получения права требования: Убедиться, что данная дебиторская задолженность реальна к получению	
ПА-Фв	В, Пер, Т, П, К	ПА-Фв-15	Проверить правильность отражения хозяйственных операций по договору доверительного управления	

1	2	3	4	5
ПА-Фв	В, Пер, Т, П, К	ПА-Фв-16	Проверить правильность отражения операций по сделкам РЕПО	
ПА-Дс			Аудит денежных средств	Счета 50, 51, 52, 55 (кроме субсчетов «Аккредитивы» и «Депозитные счета»), 57
ПА-Дс	П	ПА-Дс-1	Сравнить остатки денежных средств в бухгалтерском учете с банковскими выписками и кассовой книгой: а) за 31 декабря предыдущего года; б) на последнюю дату проверяемого периода;	
ПА-Дс	К	ПА-Дс-2	При наличии договора срочного вклада (депозита) оценить, относится ли он к финансовым вложениям, или денежные средства следует квалифицировать как денежные эквиваленты	В отношении данной процедуры руководитель принимает решение о том, кто ее выполняет: или исполнитель, проверяющий денежные средства, или исполнитель, проверяющий финансовые вложения
ПА-Дс	К	ПА-Дс-3	Проверить наличие установленного лимита остатка наличных денежных средств в кассе и соответствие ему фактического остатка наличных денежных средств	
ПА-Дс	О	ПА-Дс-4	Проверить правильность оценки иностранной валюты на конец отчетного периода	Процедура выполняется, если применяемые курсы не были проверены при проверке настроек бухгалтерской программы

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Дс	П	ПА-Дс-5	Проверить правильность приема и выдачи денежных средств из кассы	
ПА-Дс	Т	ПА-Дс-6	Проверить операции купли-продажи иностранной валюты	
ПА-Дс	Т	ПА-Дс-7	Проверить расходы на оплату услуг банка	
ПА-Дс	К	ПА-Дс-8	Убедиться в отсутствии средств, ограниченных в использовании, замороженных или арестованных счетов	Подготовить запрос и направить уполномоченному работнику проверяемого субъекта или провести опрос и получить достаточные подтверждения в отношении запрашиваемой информации
ПА-Дс	В	ПА-Дс-9	По расчетным, валютным счетам и кассе за период с 01 января года, следующего за годом проверки по дате завершения проверки установить более существенные поступления и выплаты. Провести опрос работников проверяемого субъекта в отношении выбранных операций	Данная процедура выполняется в рамках проверки событий после отчетной даты
ПА-Дс	П	ПА-Дс-10	Журнал кассира-операциониста сверить с кассовой книгой и приходно-кассовыми ордерами	Процедура направлена на сопоставление финансовых показателей (данные учета) и не финансовых показателей (журнал кассира-операциониста)
ПА-Ук			Аудит капитала и учредительных документов	Счета 80, 81, 82, 83, 84

1	2	3	4	5
ПА-Ук	П	ПА-Ук-1	Проверить отражение изменений уставных документов в бухгалтерском учете. Проверить правильность отражения эмиссионного дохода	
ПА-Ук	В	ПА-Ук-2	Проверить оплату УК	Процедура выполняется, если аудит проводится впервые и если было увеличение величины уставного капитала
ПА-Ук	К	ПА-Ук-3	Изучить решение о выплате дивидендов и оценить, соответствует ли оно и процедура его принятия законодательству, учредительным документам, протоколам заседаний. В случае выплаты дивидендов проверить удержание налога у источника (ст. 214, п. 3 ст. 224, ст. 275	
ПА-Ук	В	ПА-Ук-4	Добавочный капитал: Изучить структуру добавочного капитала по источникам его формирования (переоценка объектов основных средств, в акционерных обществах – эмиссионный доход и др.)	
ПА-Ук	Т	ПА-Ук-5	Проверить данные аналитического учета добавочного капитала, возникшего при переоценке основных средств. Убедиться, что при выбытии основных средств добавочный капитал, в части относящейся на переоценку этих средств, списывается на счет 84	Если переоценка была давно, а на проверяемый период есть существенное сальдо для баланса, то необходимо запросить документы, подтверждающие это сальдо. Если документов нет, то необходимо обсуждать вопрос о списании сальдо

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Ук	Т	ПА-Ук-6	Резервный капитал. Изучить положения устава в отношении формирования резервного капитала. Проверить в бухгалтерском учете начисление резервного капитала	
ПА-Кр			Аудит кредитов и займов	Счета 66,67
ПА-Кр	К	ПА-Кр-1	Убедиться, что по кредитам на приобретение инвестиционных активов % капитализированы (Дт 08) верно	Использовать информацию раздела по проверке основных средств и доходных вложений. Понятие инвестиционного актива дано в п. 7 ПБУ 15/2008, которое конкретизируется в Учетной политике организации
ПА-Кр	Выб	ПА-Кр-2	Сделать выборку по кредитам и займам для выполнения процедур по существу. Изучить кредитные договоры и договоры займа. По кредитам и займам, попавшим в выборку:	Метод выборки должен быть указан в рабочем документе (статистический, нестатистический или другой) или проверка является сплошной
ПА-Кр	К	ПА-Кр-2.1	проверить, что в бухгалтерском балансе кредиты и займы правильно распределены на долгосрочные и краткосрочные	Запросить расчет организации по распределению заемных средств на кратко- и долгосрочные. По данной выборке дается оценка правильности расчета организации
ПА-Кр	К	ПА-Кр-2.2	провести анализ условий получения и возврата займа и выявить нарушения условий возврата займа	Процедура выполняется в целях оценки применимости допущения непрерывности деятельности Организации

1	2	3	4	5
ПА-Кр	О	ПА-Кр-2.3	проверить, что валютные кредиты переоцениваются на отчетную дату	
ПА-Кр	О	ПА-Кр-2.4	наличие дополнительных платежей банку, помимо установленных процентов, а при их наличии убедиться в правильности их учета в целях налогообложения	
ПА-Кр	К	ПА-Кр-2.5	если имеются просроченные кредиты, убедиться в правильном отражении штрафных санкций (если применимо)	
ПА-Кр	Т	ПА-Кр-3	Проверить, что % начисляются и учитываются правильно (в т.ч. по договорам в у.е.) и в надлежащих периодах. До 2015 года и по контролируемой задолженности: Убедиться, что проценты в НУ по долговым обязательствам признаны в пределах, установленных в ст. 269 НК РФ. Рассчитать сумму процентов, превышающую установленный предел	
ПА-Кр		ПА-Кр-4	При наличии иностранных учредителей, прямо или косвенно владеющих проверяемой организацией заполнить вопросник в целях выявления контролируемой задолженности	Выявление иностранных учредителей производится предварительно руководителем проверки путем изучения учредительных документов, а по году также ответов на Запрос по связанным сторонам и направления запроса (Запрос по контролируемой задолженности)

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Кр		ПА-Кр-5	При наличии контролируемой задолженности по долговым обязательствам перед иностранной организацией проверить, что проценты признаны расходом в целях н/у в соответствии с п.п.2-4 ст.269 НК	Используется файл «Расчет предельного процента» в папке «Контролируемая задолженность»
ПА-Кр	П	ПА-Кр-6	Запросить список ОС, предоставленных в виде залога по кредитным договорам	Данная процедура выполняется по году. Она необходима, чтобы проверки данных в пояснительной записке
ПА-Кр	П	ПА-Кр-7	Проверить книгу записи залогов, соответствие ее требованиям законодательства, включая проверку указанной в ней стоимости заложенного имущества	
ПА-Кр	П	ПА-Кр-8	Проверить правильность отражения суммы поручительств выданных и (или) стоимости заложенного имущества на забалансовом счете	Производится выборка поручительств выданных, отраженных в учете, в которую должны быть включены договоры, попавшие в выборку при выполнении вышеприведенных процедур
ПА-Кз			Аудит кредиторской задолженности	Счета 60, 76 по субсчетам, имеющим кредиторскую задолженность, 86, 55 (субсчет «Аккредитивы»)
ПА-Кз	Т	ПА-Кз-1	Проверить правильность пересчета кредиторской задолженности при расчетах в иностранной валюте и условных единицах	Разница между бухгалтером и налогообложением по суммовым разницам возникает только по сделкам, заключенным до 01.01.2015

1	2	3	4	5
ПА-Кз	Нач	ПА-Кз-2	Если проверка производится впервые: При отсутствии достоверных сведений о величине кредиторской задолженности, выполнить альтернативные процедуры в целях ее подтверждения	В целях подтверждения задолженности может быть выполнена проверка последующего закрытия задолженности в проверяемом периоде
ПА-Кз	Пер	ПА-Кз-3	Проверить, что в учете аванс перечисленный закрыт своевременно	
ПА-Кз	К	ПА-Кз-4	Проверить наличие в составе дебиторской и кредиторской задолженности одного и того же контрагента. В том случае, если имеются встречные однородные требования, выяснить причину, по которой данная задолженность не сворачивается в одностороннем порядке	В отношении данной процедуры руководитель принимает решение о том, кто ее выполняет: или исполнитель, проверяющий дебиторскую задолженность, или исполнитель, проверяющий кредиторскую задолженность
ПА-Кз	К	ПА-Кз-5	Выявить кредиторскую задолженность со сроком, превышающим 3 года. Изучить договоры и установить кредиторскую задолженность с истекшим сроком исковой давности	Запросить у бухгалтерии перечень кредиторской задолженности, ранжированной по срокам
ПА-Кз	К	ПА-Кз-6	Проверить, что кредиторская задолженность в пояснениях к бухгалтерскому балансу правильно распределена на долгосрочную и краткосрочную	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Кз	К	ПА-Кз-7	Убедиться, что после отчетной даты крупные кредиторы, находившиеся на дату отчетности в стадии банкротства, не объявлены банкротами	
ПА-Кз	К	ПА-Кз-8	Проанализировать объемы сделок с поставщиками и подрядчиками, чтобы определить возможность наличия обстоятельств, при которых сделки с поставщиками и подрядчиками могут быть признаны контролируруемыми сделками	По ОСВ счета 60.1 и 76 за год выявить поставщиков, объем сделок с которыми составил более 60 млн руб.
ПА-Кз	К	ПА-Кз-9	Проверить наличие взаимозависимости с поставщиками и обстоятельств, при которых сделки с взаимозависимыми лицами признаются контролируруемыми сделками. В случае наличия взаимозависимости проверить уведомление о контролируемых сделках	
ПА-Кз	Т	ПА-Кз-10	Проверить целевое финансирование	
ПА-Кз	Т	ПА-Кз-11	Проверить суммы краткосрочных обязательств, не нашедших отражения по другим статьям разделов IV и V Баланса	Строки 1450 и 1550 «Прочие обязательства» (только в случае ответственности данных сумм)

1	2	3	4	5
ПА-От			Аудит операций по оплате труда и расчетов с персоналом организации	Счета 70, 73, 76 (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»), 68 (в части НДФЛ)
ПА-От	П	ПА-От-1	Сравнить суммы оплаты труда, отраженные в бухгалтерском учете с суммами, начисленными в программе по учету зарплаты (ЗУП)	
ПА-От	П	ПА-От-2	Проверить наличие акта сверки расчетов с бюджетом по НДФЛ, сравнить его данные с данными бухгалтерского учета. В случае проведения налоговой проверки изучить акт налогового органа по результатам проверки.	Аналит. обзор
ПА-От	В	ПА-От-3	Оценить систему внутреннего контроля: Запросить и проанализировать связанные с оплатой труда: 1) действующие в проверяемом периоде локальные нормативные акты; 2) документы кадрового учета (по выбранным месяцам)	СВК
ПА-От	Т	ПА-От-4	Проверить правильность начисления и удержания НДФЛ в целом по Организации. Проверить:	
ПА-От	Т	ПА-От-4.1	правильность начисления суммы НДФЛ	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-От	К	ПА-От-4.2	правильность отражения в бухгалтерском учете суммы НДС	
ПА-От	П	ПА-От-4.3	полноту удержания НДС и своевременность уплаты НДС	Обязательно выполнение процедуры при проверке организаций, имеющих финансовые трудности
ПА-От	П	ПА-От-4.4	полноту отражения суммы НДС в Реестре сведений о доходах физических лиц, подаваемом в ИФНС	
ПА-От	Выб	ПА-От-5	Сделать выборку сотрудников для выполнения процедур по существу. Провести анализ трудовых договоров. По включенным в выборку сотрудникам провести проверку правильности расчета заработной платы и прочих начислений. Проверить:	Выборку можно сделать по штатному расписанию (включить в выборку те единицы, которым по Положению об оплате труда предусмотрены премии, предусматривающие расчет ее суммы), либо по отдельным работникам (по расчетной ведомости). Включить в выборку работников, пользующихся льготами. При выборе месяца проверки следует выбрать тот, в котором была выплата премии
ПА-От	Т	ПА-От-5.1	правильность сумм, начисленных по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам и др.	Убедиться, что начисление заработной платы произведено в соответствии с табелями учета рабочего времени при повременной форме оплаты и заказ-нарядами – при сдельной

1	2	3	4	5
ПА-От	Т	ПА-От-5.2	правильность начисления премий вознаграждений и других выплат стимулирующего характера	При выявлении иных начислений, не предусмотренных системой оплаты труда либо не соответствующих критериям «оплата труда», убедиться, что они не включены ни в базу по страховым взносам, ни в н/о базу по налогу на прибыль, при этом включены в базу по НДФЛ
ПА-От	Т	ПА-От-5.3	правильность расчета сумм отпускных	
ПА-От	Т	ПА-От-5.4	правильность расчета суммы оплаты труда за время командировки	
ПА-От	Т	ПА-От-5.5	правильность расчета пособия по временной нетрудоспособности и других пособий	
ПА-От	Выб	ПА-От-6	По включенным в выборку сотрудникам проверить и подтвердить суммы НДФЛ начисленного и удержанного. Проверить:	
ПА-От	П	ПА-От-6.1	полноту формирования базы по НДФЛ	Убедиться, что при определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах
ПА-От	Т	ПА-От-6.2	правильность применения налоговой ставки	
ПА-От	Т	ПА-От-6.3	обоснованность использования налоговых льгот	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-От	Т	ПА-От-6.4	проверить обоснованность применения стандартных налоговых вычетов (ст.281 НК РФ)	
ПА-От	Т	ПА-От-6.5	проверить правильность расчета суммы НДФЛ	
ПА-От	Т	ПА-От-7	Сделать выборку сотрудников, которым предоставлены социальные, имущественные или профессиональные налоговые вычеты (ст.219, 220, 221 НК РФ). Подтвердить обоснованность применения вычетов при исчислении суммы НДФЛ	
ПА-От	Пер	ПА-От-8	Проверить своевременность перечисления НДФЛ в бюджет	
ПА-От	Т	ПА-От-9	Проверить соответствие метода расчета суммы резерва на оплату отпуска установленному в учетной политике. Установить, обеспечивает ли он наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для оплаты отпусков	Запросить расчеты резервов, сделанные организацией. Проверить алгоритм отслеживания в организации причитающихся работникам дней отпуска
ПА-От	Т	ПА-От-10	Проверить в налоговом учете соответствует ли порядок расчета резерва на оплату отпусков предусмотренному в ст. 324.1 НК РФ. Проверить сумму резерва	

1	2	3	4	5
ПА-От	Т	ПА-От-11	Проверить резервы на выплату вознаграждений за выслугу лет и выплату вознаграждений по итогам работы за год	
ПА-В6			Аудит задолженности перед государственными внебюджетными фондами	Счет 69
ПА-В6	П, Т	ПА-В6-1	Детальная проверка правильности исчисления суммы взносов во внебюджетные фонды	
ПА-В6	П	ПА-В6-1.1	проверка правильности формирования налоговой базы по взносам в ПФР, ФОМС, ФСС, на социальное страхование от несчастных случаев; сравнение ее с налоговой базой, указанной в расчетах по взносам	
ПА-В6	Т	ПА-В6-1.2	проверка правильности расчета взносов в ПФР, ФОМС, ФСС и правильности заполнения расчетов: по каждому фонду сравнить: - сумму взноса в расчете с суммой в бухгалтерском учете; - сумму в декларации от расчета аудитора	
ПА-В6	Т	ПА-В6-2	Проверка суммы превышения предельной величины базы для начисления страховых взносов	Процедура выполняется при необходимости проверки превышения предельной величины базы для начисления страховых взносов

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Вб	Т	ПА-Вб-3	Определение правомерности начисления (неначисления) взносов на суммы выплат, произведенных в пользу иностранных граждан	
ПА-Пл			Аудит расчетов с подотчетными лицами	Счет 71
ПА-Пл	В	ПА-Пл-1	Оценить систему внутреннего контроля, запросить и проанализировать Положение о командировках	Запрос Положения о командировках включен в Запрос № 1
ПА-Пл	Выб	ПА-Пл-2	Сделать выборку авансовых отчетов для выполнения процедур по существу. По включенным в выборку авансовым отчетам проверить:	
ПА-Пл	В	ПА-Пл-2.1	наличие необходимых документов и правильность их оформления	
ПА-Пл	Пер	ПА-Пл-2.2	своевременность сдачи авансовых отчетов и своевременность отражения их в учете	
ПА-Пл	К	ПА-Пл-2.3	соответствие содержания авансовых отчетов первичным документам и правильность их отражения в бухгалтерском учете	
ПА-Пл	О	ПА-Пл-2.4	по расходам в иностранной валюте проверить примененный курс пересчета расходов в рубли	

1	2	3	4	5
ПА-Пл	К	ПА-Пл-2.5	обоснованность признания в целях налогообложения произведенных расходов	
ПА-НДС			Аудит налога на добавленную стоимость	Счета 19, 68 (субсчет «НДС»), 76 (субсчета «НДС начисленный», «НДС, принятый к вычету»)
ПА-НДС	П	ПА-НДС-1	Проверить сопоставимость данных бухгалтерского учета, налоговой отчетности и книг продаж и покупок	
ПА-НДС	В	ПА-НДС-2	Выборочно проверить правильность оформления счетов-фактур, выставленных покупателям и полученных от продавцов	Порядок выборки месяца должен быть виден в рабочих документах
ПА-НДС	К	ПА-НДС-3	Проверить правомерность применения налоговых льгот по НДС. В случае отказа Организации от использования льгот (в соответствии с п.п. 3, 5 ст. 149 НК РФ) проверить правомерность и основание такого отказа	
ПА-НДС	Т	ПА-НДС-4	Проверить сумму НДС, подлежащую восстановлению и уплате в бюджет за отчетный и предыдущие отчетные годы, и сверить с данными учета и налоговой декларации	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-НДС	Т	ПА-НДС-5	По данным регистров бухгалтерского учета проанализировать суммы НДС, отраженные по дебету сч.19, не принимаемые к вычету в течение нескольких налоговых периодов	
ПА-НДС	К	ПА-НДС-6	Проверить на соответствие учетной политике порядок ведения раздельного учета сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), используемым для осуществления как облагаемых налогом, так и не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения)	Процедура выполняется при наличии как облагаемых, так и не облагаемых видов деятельности
ПА-НДС	Т	ПА-НДС-7	Проверить правильность отражения в учете и налоговой декларации операций по экспорту товаров	Проверить соблюдение срока, установленного для подтверждения экспорта
ПА-НДС	Т	ПА-НДС-8	Проверить правильность приема к вычету сумм НДС, начисленных на стоимость выполненных собственными силами строительно-монтажных работ	
ПА-Ак			Аудит акцизов	Счет 68 (субсчет «Акцизы»)
ПА-Ак	П	ПА-Ак-1	Сопоставить данные налоговой декларации с данными бухгалтерского учета по акцизам на подакцизные товары в части акциза начисленного и акциза, принятого к вычету	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Ак	К	ПА-Ак-2	Детально проверить методику по расчету суммы акциза и вычета на примере наиболее существенного месяца	Порядок выборки должен быть виден в рабочих документах
ПА-Ак	П	ПА-Ак-3	Проверить формирования налоговой базы и расчета суммы акциза к уплате	
ПА-Нп			Аудит налога на прибыль	Счета 68 (в части налога на прибыль), 09, 77, 99
ПА-Нп	П	ПА-Нп-1	Сверить данные налоговой декларации (доходы и расходы) с данными бухгалтерского учета (доходы и расходы)	При наличии расхождений между налоговой декларацией и бухгалтерским учетом выявить причину этих расхождений и описать природу возникновения этих расхождений
ПА-Нп	Т	ПА-Нп-2	Отложенные налоги, проверенные в РД по учету доходов и расходов сверить со сводными регистрами учета отложенных налогов	По разницам, проверенным аудитором на счетах учета доходов и расходов, производится проверка отражения отложенных налогов в учете
ПА-Нп	Т	ПА-Нп-3	Проверить правильность распределения налога на прибыль в случае наличия у клиента обособленных подразделений	
ПА-Дб			Аудит доходов будущих периодов	Счет 98
ПА-Дб	Выб	ПА-Дб-1	По выбранным для выполнения детальных процедур видам доходов будущих периодов проверить:	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Дб	О	ПА-Дб-1.1	доход отражен в правильной сумме	
ПА-Дб	Т	ПА-Дб-1.2	списание дохода произведено правильно	
ПА-Дб	Т	ПА-Дб-2	В лизинговых компаниях при передаче имущества на баланс лизингополучателя проверить у лизингодателя:	
ПА-Дб	Т	ПА-Дб-2.1	правильность отражения задолженности лизингополучателя;	
ПА-Дб	Т	ПА-Дб-2.2	правильность отражения лизинговых платежей и их учета в целях налогообложения	
ПА-Оц			Аудит оценочных обязательств	Счет 96
ПА-Оц	К, Т, Пер	ПА-Оц-1	По каждому виду резервов, образованных в бухгалтерском учете, проверить:	
ПА-Оц	К	ПА-Оц-1.1	правильность отражения в учете операций, связанных с формированием и использованием резерва предстоящих расходов	
ПА-Оц	Т	ПА-Оц-1.2	оценку величины оценочного обязательства, наличие документального подтверждения	
ПА-Оц	Т	ПА-Оц-1.3	списание, изменение величины оценочного обязательства	

1	2	3	4	5
ПА-Оц	Пер	ПА-Оц-1.4	проведения дисконтирования оценочного обязательства в случае, если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный организацией в учетной политике	
ПА-Оц	К, Т	ПА-Оц-2	По каждому виду резервов, образованных в налоговом учете, проверить:	Резерв на оплату отпусков проверяются при проверке раздела «Аудит операций по оплате труда и расчетов с персоналом организации»
ПА-Оц	К	ПА-Оц-2.1	соответствие порядка образования резерва и его корректировки установленному в соответствующей статье Налогового кодекса	
ПА-Оц	Т	ПА-Оц-2.2	оценку величины резерва	
ПА-Оц	Т	ПА-Оц-2.3	использование, изменение величины резерва	
ПА-Выр			Аудит выручки	Счет 90 (записи по кредиту счета)
ПА-Выр	К	ПА-Выр-1	Проверить наличие сертификатов в отношении продукции, указанной в Едином перечне продукции, подлежащей обязательной сертификации, утвержденном Постановлением Правительства РФ от 1 декабря 2009 г. № 982	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Выр	В	ПА-Выр-2	Проверить, что первичные документы, оформляемые по отдельным видам выручки, содержат обязательные реквизиты	
ПА-Выр	Выб	ПА-Выр-3	Сделать выборку для выполнения процедур по существу. Провести анализ договоров с покупателями (заказчиками), попавшими в выборку. По операциям, попавшим в выборку проверить, что:	Выбрать для проверки месяцы, в которых себестоимость и выручка изменяются в разных направлениях (из процедуры ПА-024-4). Выборка может быть сделана по покупателям (по ОСВ по счету 62.1), а затем по наиболее крупным договорам с ними и далее по отдельным операциям, или в выбранных месяцах сразу выбираются отдельные операции (по карточке счета 90)
ПА-Выр	Пер	ПА-Выр-3.1	операции по реализации отражены в соответствующем периоде	Если в договоре предусмотрен другой момент перехода права собственности, то аудитор укажет регистр, из которого следует дата перехода права собственности
ПА-Выр	Т	ПА-Выр-3.2	сумма операции отражена правильно	
ПА-Выр	Т	ПА-Выр-3.3	при расчетах в валюте или у.е.: выручка переоценена в рубли по надлежащим курсам	
ПА-Выр	Т	ПА-Выр-3.4	проверить, что цены реализации и предоставленные скидки соответствуют договорным и санкционированы руководством	

1	2	3	4	5
ПА-Выр	Т	ПА-Выр-3.5	проверить выполнение условий по доставке, предусмотренных в договоре	
ПА-Выр	Т	ПА-Выр-4	Проверить правильность учета экспортной выручки. Правильность принятия к вычету сумм НДС и представления данных по НДС в налоговой декларации	
ПА-Выр	П	ПА-Выр-5	Проверить, имеется ли в организации выручка по договорам, подлежащая признанию способом «по мере готовности». Проверить: обоснованность учтенной величины не предъявленной выручки	Процедура выполняется при проверке организаций, выполняющих работы в качестве подрядчиков (субподрядчиков) в договорах строительного подряда, а также по договорам оказания услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования в строительстве
ПА-Выр	Т	ПА-Выр-6	Убедиться в обоснованности корректировок величины выручки на суммы отклонений, претензий и поощрительных платежей	Проверка производится путем сравнения сводного сметного расчета с дополнительными видами работ, на проведение которых согласился заказчик или на санкции за неисполнение работ, принятых подрядчиком (дополнительные соглашения к основному договору строительного подряда)
ПА-Выр	Т	ПА-Выр-7	Проверить, не включена ли стоимость давальческих материалов заказчика в акты приема выполненных работ (ф.№ КС-2)	Если проверяется строительная организация: проверить передаточные документы (накладным на отпуск, акты и др.) и списание давальческих материалов заказчика с забалансового учета подрядчика. Если проверяется заказчик: проверить передаточные документы (накладные)

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Выр	Нал	ПА-Выр-8	Свести в таблицу выявленные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. Квалифицировать разницы как ПНО, ПНА, ОНА, ОНО	Таблица с разницами между бухгалтерским и налоговым учетом передается исполнителю, проверяющему налог на прибыль
ПА-Зпр			Аудит затрат на производство	Счета 20, 23, 25, 28, 29
ПА-Зпр	Т	ПА-Зпр-1	Счет 20. Проверить НЗП: соответствие порядка распределения затрат, предусмотренному в учетной политикой предприятия и правильность расчета суммы НЗП	
ПА-Зпр	Выб	ПА-Зпр-2	Счет 20: По расходам на оплату выполненных работ и производственных услуг сделать выборку для выполнения детальных процедур. Провести анализ договоров с исполнителями	Выборку по статье, можно сделать по контрагентам (ОСВ по статье затрат), либо по отдельным операциям (карточка по статье затрат)
ПА-Зпр	Выб	ПА-Зпр-3	Счет 20: По выбранным для детальной проверки операциям проверить, что:	Если выборка произведена не по операциям, а по контрагентам, то для выполнения процедуры следует выбрать операции с этим контрагентом
ПА-Зпр	В	ПА-Зпр-4	затраты подтверждаются наличием первичного документа (п/д)	
ПА-Зпр	Пер	ПА-Зпр-5	затраты отражены в соответствующем периоде	
ПА-Зпр	Т	ПА-Зпр-6	сумма затрат в учете соответствует сумме, отраженной в первичном документе	

1	2	3	4	5
ПА-Зпр	К	ПА-Зпр-7	расходы правильно квалифицированы	
ПА-Зпр	В	ПА-Зпр-8	первичный документ содержит обязательные реквизиты	
ПА-Зпр	Т	ПА-Зпр-9	Счет 28: Проверить обоснованность списания расходов на счет 28 «Брак в производстве»	
ПА-Зпр	Выб	ПА-Зпр-10	Счет 25: По расходам на оплату выполненных работ и производственных услуг сделать выборку для выполнения детальных процедур. Провести анализ договоров с исполнителями	Выборку по статье, можно сделать по контрагентам (ОСВ по статье затрат), либо по отдельным операциям (карточка по статье затрат)
ПА-Зпр	Выб	ПА-Зпр-11	Счет 25: По выбранным для детальной проверки операциям проверить, что:	Если выборка произведена не по операциям, а по контрагентам, то для выполнения процедуры следует выбрать операции с этим контрагентом
ПА-Зпр	В	ПА-Зпр-12	затраты подтверждаются наличием первичного документа	
ПА-Зпр	Пер	ПА-Зпр-13	затраты отражены в соответствующем периоде	
ПА-Зпр	Т	ПА-Зпр-14	сумма затрат в учете соответствует сумме, отраженной в первичном документе	
ПА-Зпр	К	ПА-Зпр-15	расходы правильно квалифицированы	
ПА-Зпр	В	ПА-Зпр-16	первичный документ содержит обязательные реквизиты	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-3пр	К	ПА-3пр-17	Счет 23: Проверить соответствие порядка распределения затрат при закрытии счета, предусмотренному в учетной политике предприятия, правильность распределения затрат и правильность определения себестоимости услуг, оказанных сторонним организациям (частным лицам)	
ПА-3пр	Выб	ПА-3пр-18	Счет 23: По расходам на оплату выполненных работ и производственных услуг сделать выборку для выполнения детальных процедур. Провести анализ договоров с исполнителями	Выборку по статье, можно сделать по контрагентам (ОСВ по статье затрат), либо по отдельным операциям (карточка по статье затрат)
ПА-3пр	Выб	ПА-3пр-19	Счет 23: По выбранным для детальной проверки операциям проверить, что:	Если выборка произведена не по операциям, а по контрагентам, то для выполнения процедуры следует выбрать операции с этим контрагентом
ПА-3пр	В	ПА-3пр-20	затраты подтверждаются наличием первичного документа	
ПА-3пр	Пер	ПА-3пр-21	затраты отражены в соответствующем периоде	
ПА-3пр	Т	ПА-3пр-22	сумма затрат в учете соответствует сумме, отраженной в первичном документе	
ПА-3пр	К	ПА-3пр-23	расходы правильно квалифицированы	

1	2	3	4	5
ПА-Зпр	В	ПА-Зпр-24	первичный документ содержит обязательные реквизиты	
ПА-Зпр	Т	ПА-Зпр-25	Счет 29: Проверить правильность формирования расходов обслуживающих производств, отраженных на счете 29, порядка их распределения в соответствии с учетной политикой и учет расходов в целях налогообложения	Рассмотреть порядок налогового учета (формируется отдельная налоговая база)
ПА-Зпр	Нал	ПА-Зпр-26	Свести в таблицу выявленные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. Квалифицировать разницы как ПНО, ПНА, ОНА, ОНО	Таблица с разницей между бухгалтерским и налоговым учетом передается исполнителю, проверяющему налог на прибыль
ПА-Ур			Аудит управленческих расходов	Счет 26
ПА-Ур	К	ПА-Ур-1	Проверить порядок распределения и списания управленческих расходов, соответствие его учетной политике	
ПА-Ур	Выб	ПА-Ур-2	По расходам на оплату выполненных работ и оказанных услуг сделать выборку для выполнения детальных процедур. Провести анализ договоров с исполнителями. По выбранным для детальной проверки операциям проверить, что:	Выборку по статье, можно сделать по контрагентам (ОСВ по статье затрат), либо по отдельным операциям (карточка по статье затрат). Если выборка произведена не по операциям, а по контрагентам, то для выполнения процедуры следует выбрать операции с этим контрагентом

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Ур	В	ПА-Ур-2.1	затраты подтверждаются наличием первичного документа (п/д)	
ПА-Ур	Пер	ПА-Ур-2.2	затраты отражены в соответствующем периоде	
ПА-Ур	Т	ПА-Ур-2.3	сумма затрат в учете соответствует сумме, отраженной в первичном документе	
ПА-Ур	К	ПА-Ур-2.4	расходы правильно квалифицированы	
ПА-Ур	В	ПА-Ур-2.5	первичный документ содержит обязательные реквизиты	
ПА-Ур	Нал.	ПА-Ур-3	Свести в таблицу выявленные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. Квалифицировать разницы как ПНО, ПНА, ОНА, ОНО	Таблица с разницами между бухгалтерским и налоговым учетом передается исполнителю, проверяющему налог на прибыль
ПА-Рп			Аудит расходов на продажу	Счет 44
ПА-Рп	Пер	ПА-Рп-1	Проверить правильность расчета расходов, остающихся на остаток нереализованных товаров в налоговом учете, и, если это предусмотрено учетной политикой, – и в бухгалтерском учете	
ПА-Рп	Выб	ПА-Рп-2	По расходам на оплату выполненных работ и оказанных услуг сделать выборку для выполнения детальных процедур. Провести анализ договоров с исполнителями. По выбранным для детальной проверки операциям проверить, что:	Выборку по статье, можно сделать по контрагентам (ОСВ по статье затрат), либо по отдельным операциям (карточка по статье затрат). Если выборка произведена не по операциям, а по контрагентам, то для выполнения процедуры следует выбрать операции с этим контрагентом

1	2	3	4	5
ПА-Рп	В	ПА-Рп-2.1	затраты подтверждаются наличием первичного документа	
ПА-Рп	Пер	ПА-Рп-2.2	затраты отражены в соответствующем периоде	
ПА-Рп	Т	ПА-Рп-2.3	сумма затрат в учете соответствует сумме, отраженной в первичном документе	
ПА-Рп	К	ПА-Рп-2.4	расходы правильно квалифицированы	
ПА-Рп	В	ПА-Рп-2.5	первичный документ содержит обязательные реквизиты	
ПА-Рп	Нал	ПА-Рп-3	Свести в таблицу выявленные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. Квалифицировать разницы как ПНО, ПНА, ОНА, ОНО	Таблица с разницей между бухгалтерским и налоговым учетом передается исполнителю, проверяющему налог на прибыль
ПА-Пр			Аудит прочих доходов и расходов	Счет 91
ПА-Пр	Выб.	ПА-Пр-1	По выбранным статьям доходов и расходов, определить операции для проведения детальных процедур. По выбранным операциям для проведения детальных процедур проверить:	
ПА-Пр	В	ПА-Пр-1.1	операция подтверждается наличием договора и/или первичного документа и/или бухгалтерской справки	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Пр	С	ПА-Пр-1.2	дата операции в учете отражена правильно	
ПА-Пр	Т	ПА-Пр-1.3	сумма операции в учете отражена правильно	
ПА-Пр	К	ПА-Пр-1.4	доходы / расходы правильно квалифицированы	
ПА-Пр	Нал	ПА-Пр-2	Свести в таблицу выявленные разницы между бухгалтерским и налоговым учетом. Квалифицировать разницы как ПНО, ПНА, ОНА, ОНО	Таблица с разницей между бухгалтерским и налоговым учетом передается исполнителю, проверяющему налог на прибыль
ПА-Зс			Аудит забалансовых счетов (не вошедших в другие разделы программы)	
ПА-Зс	П	ПА-Зс-1	Проверка правильности отражения обеспечений обязательств и платежей выданных (счет 009)	Если сумма обеспечений исполнения обязательств, выданных организацией в пользу третьих лиц (в оценке аудитора) больше стоимости активов организации, в АЗ вносится соответствующая оговорка
ПА-Инв			Аудит результатов инвентаризации	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-1	Проверить наличие и правильность оформления распорядительных документов по инвентаризации	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2	Проверить правильность проведения, оформления и отражения в учете результатов инвентаризации:	В строках объектов, инвентаризация которых по итогам года может не проверяться, уже представлено нет. Это случаи, когда статья баланса, в которую входит объект инвентаризации, отсутствует или составляет меньше 5% и при этом не вошла в план проверки

1	2	3	4	5
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	нематериальных активов	Провести сверку фактически имеющихся в наличии сертификатов и патентов с данными, учитываемыми в составе НМА по данным бухучета. Сверить данные инвентаризационных описей по форме № ИНВ- 1 с данными бухгалтерского учета
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	результатов исследований и разработок (счет 04)	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	нематериальных поисковых активов	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	материальных поисковых активов	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	основных средств	Сверить данные инвентаризационных описей по форме № ИНВ- 1 с данными бухгалтерского учета
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	доходных вложений в материальные ценности	Инвентаризация проводится в отношении недвижимого имущества, предназначенного для сдачи в аренду, и движимого, не сданного в аренду. Если за последний отчетный год инвентаризация не проводилась, взять данные по инвентаризации за тот период, когда она была
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	незавершенного строительства	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	оборудования к установке	Сверить данные инвентаризационных описей по форме №ИНВ- 1 с данными бухгалтерского учета
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	расходов на НИОКР (счет 08)	

Продолжение таблицы 2.3.1

1	2	3	4	5
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	материалов	Сверить данные инвентаризационных описей (форма № ИНВ-3) с данными бухгалтерского учета
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	незавершенного производства	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	готовой продукции	Сверить данные инвентаризационных описей (форма № ИНВ-3) с данными бухгалтерского учета
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	товаров	Сверить данные инвентаризационных описей (форма № ИНВ-3) с данными бухгалтерского учета
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	расходов будущих периодов	Сверить данные инвентаризационных описей (форма №ИНВ-11) с данными бухгалтерского учета
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	дебиторской задолженности (кроме дебиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами, т.к. процедура предусмотрена в соответствующих разделах по проверке налогов и сборов)	Выполнить: 1) проверить акты сверок с контрагентами на конец отчетного периода; 2) сверить данные инвентаризационных описей по форме № ИНВ-17 с данными учета
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	денежных средств	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	добавочного капитала	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	кредитов и займов полученных, процентов к уплате	Сверить данные инвентаризационных описей по форме № ИНВ-17 с данными бухгалтерского учета

1	2	3	4	5
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	кредиторской задолженности (кроме кредиторской задолженности перед бюджетом и внебюджетными фондами, т.к. процедура предусмотрена в соответствующих разделах по проверке налогов и сборов)	Выполнить: 1) проверить акты сверок с контрагентами на конец отчетного периода; 2) сверить данные инвентаризационных описей по форме № ИНВ-17 с данными бухгалтерского учета
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	доходов будущих периодов	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	финансовых вложений	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	Основные средства: провести выборочный осмотр (наиболее существенных по сумме). Убедиться, что выбранные объекты используются в производственном процессе	Если в проверяемом году инвентаризация основных средств не проводилась, а если проводилась, то не наблюдали за ее проведением
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	Доходные вложения в материальные ценности: провести выборочный осмотр имущества (наиболее существенного по сумме). Убедиться, в наличии выбранных объектов	Если в проверяемом году инвентаризация не проводилась, а если проводилась, то не наблюдали за ее проведением
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	Разослать запросы банкам с просьбой подтвердить величину остатка денежных средств по счетам	
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	Разослать запросы дебиторам организации с просьбой подтвердить величину дебиторской задолженности	Перечень дебиторов определяет аудитор
ПА-Инв	С	ПА-Инв-2-1	Разослать запросы кредиторам организации с просьбой подтвердить величину кредиторской задолженности	Перечень кредиторов определяет аудитор

При этом предлагаемая серийная система шифрования является не регламентированной, внутренний аудитор может ввести свою систему шифрования, основанную на применении специальной кодировки.

Каждый раздел проверки в отчете должен содержать описание выявленного искажения, риски, а также рекомендации по их исправлению.

Можно сделать вывод, что в процессе деятельности аудитора может происходить изменение вида его работы, потому что нет универсального решения для каждого случая, поэтому изменения будут зависеть от размера и специфики деятельности проверяемого, но при этом методика, которую использует аудитор, влияет на его работу. Когда аудитор формирует общую структуру аудита, то ему необходимо уделять внимание: деятельности аудируемого лица, в том числе, системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, риск и уровень предельной ошибки, характер, временные ограничения и размер процедур, координацию и направление работы, текущий контроль и проверку исполненной работы [3]. Программа является подробным руководством ассистентам аудитора и контроль над сроками проведения работы для руководителей аудиторской фирмы и аудиторской группы.

Аудиторские процедуры, по существу, содержат тщательную проверку истинности записи в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур, по существу, применяется для детальных конкретных проверок, перед проведением данной процедуры необходимо понять, какие разделы бухгалтерского учета следует проверять и, следовательно, составить по данному разделу программу [7]. Завершающий этап аудита представляет собой обобщение и заключение итоговых результатов проверки. На заключительном этапе аудитору необходимо свести воедино всю приобретенную в ходе проверки и, которые имеются в его рабочей документации информацию. Также обработать ее и создать на этой основе свое мнение об истинности бухгалтерской отчетности, составленной как для внешних, так и для внутренних пользователей.

Литература

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ.
2. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 09.01.2019 № 2н).
3. Алтухова Н.В. Планирование аудиторского задания в соответствии с международными стандартами аудита в схемах и таблицах / Н.В. Алтухова. – Уфа: Аэтерна, 2017. – 28 с.
4. Варыпаева В.С. Планирование аудита лизинговых операций / Актуальные направления модернизации бухгалтерского учета, анализа и аудита в цифровой экономике: материалы научно-практического круглого стола по итогам НИР / под ред. В.В. Плотниковой. – Саратов: Изд-во Саратовского социально-экономического института (филиал) федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова», 2019. – С. 25-30.
5. Ефремова Е.И. Планирование аудита // Внутренний контроль и аудит в системе эффективного управления организацией. – М.: Аудитор, 2017. – С. 101-106.
6. Кочинев Ю.Ю. Аудит в соответствии с международными стандартами / Ю.Ю. Кочинев. – М.: Инфра-М, 2019. – 413 с.
7. Маликтаева П.М. Планирование и проведение внутреннего аудита / П.М. Маликтаева, И.У. Амиралиева, М. Маликтайұлы [и др.] // Инновационный менеджмент и технологии в эпоху глобализации: материалы Международной научно-практической конференции. – М.: Изд-во РАМ, 2014. – С. 91-94.
8. Мелешенко С.С. Аудиторские процедуры оценки риска существенных искажений в соответствии с Международным стандартом аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» / С.С. Мелешенко, А.Ш. Ахтямова // Современная экономика, проблемы, закономерности, перспективы / под общ. ред. Г.Ю. Гуляева. – Пенза: Изд-во ДВПГО ПГУ, 2018. – С. 107-118.
9. Рарий А.А. Подготовка и планирование аудита собственного капитала организации / А.А. Рарий, В.А. Фастунова // Молодой ученый: вызовы и перспективы: сборник статей по материалам XIII Международной научно-практической конференции. – М.: Интернаука, 2016. – С. 224-229.
10. Сухова Н.С. Предварительная оценка для планирования аудита // Научные труды студентов Ижевской ГСХА: сборник статей. – Ижевск: Изд-во ФГБОУ ВО «Ижевская ГСХА», 2015. – С. 224-226.
11. Чоп Е.А. Риск-ориентированное планирование аудита // От научных идей к стратегии бизнес-развития: сборник статей-презентаций научно-исследовательских работ студентов, магистров, аспирантов, молодых ученых – участников Международной межвузовской студенческой конференции. – М.: Аудитор, 2018. – С. 189-202.
12. Якимова В.А. Идентификация и оценка рисков в процессе планирования аудиторской выборки / В.А. Якимова, В.С. Радомский // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – №2. – С.75-86.

Для заметок

Научное издание

Нагуманова Регина Вильдановна
Ерина Татьяна Валерьевна

ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА: ПРАКТИЧЕСКИЙ ПОДХОД

Монография

Чебоксары, 2019 г.

Редактор *Т.В. Ерина*
Компьютерная верстка и правка *Л.С. Миронова*
Дизайн обложки *Н.В. Фирсова*

Подписано в печать 30.10.2019 г.
Дата выхода издания в свет 31.10.2019 г.
Формат 60×84/16. Бумага офсетная. Печать офсетная.
Гарнитура Times. Усл. печ. л. 7,6725. Заказ К-549. Тираж 500 экз.

Издательский
дом «Среда»
428005, Чебоксары, Гражданская, 75, офис 12
+7 (8352) 655-731
info@phsreda.com
<https://phsreda.com>

Отпечатано в Студии печати «Максимум»
428005, Чебоксары, Гражданская, 75
+7 (8352) 655-047
info@maksimum21.ru
www.maksimum21.ru