

РАЗДЕЛ VI. АУДИТ

УДК 657.6

ПРИМЕНЕНИЕ НОВЫХ ПОДХОДОВ К ПОЛУЧЕНИЮ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ПО АУДИТУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

А.В. Посохина, к. экон. наук, доц. кафедры учета, аудита и экономического анализа

Электронный адрес: PosohinaPerm@mail.psu.ru

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г.Пермь, ул. Букирева, 15

Рассматривается методика проведения аудита основных средств с учетом теории – требований нового аудиторского стандарта ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» и современных подходов к бухгалтерскому учету основных средств.

Ключевые слова: аудиторские доказательства; аудит; аудит основных средств; аудиторские процедуры.

На начало 2012 г. работа аудитора с аудиторскими доказательствами регламентируется федеральным стандартом 7/2011 «Аудиторские доказательства», утвержденным Приказом Минфина РФ от 16.08.2011 № 99н [7]. Данный стандарт близок последней версии МСА 500 «Аудиторские доказательства» (ISA 500 «Audit evidence»).

Федеральный стандарт аудиторской деятельности 7/2011 (далее – ФСАД 7/2011) заменил ранее действующий федеральный стандарт №5 «Аудиторские доказательства», утвержденный Постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (далее – ФПСАД №5).

В новом стандарте изменилось определение аудиторских доказательств [2]. В ФПСАД №5 значилось, что аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора. Другими словами, было две компоненты («информация» и «результат анализа данной информации»). Сейчас же изменилось определение информации и составляющие. Новое определение информации включило в себя прежние компоненты и расширило ее понимание. Так, аудиторские доказательства – это информация, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности, исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. А вторая компонента значится в ФСАД 7/2011 как «отсутствие информации».

Приведем определения аудиторских доказательств по ФПСАД №5 и ФСАД 7/2011.

По ФПСАД №5: «Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора».

По ФСАД 7/2011: «Аудиторские доказательства – информация, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (аудиторские доказательства). В отдельных случаях аудиторским доказательством может являться отсутствие информации, выражением чего может быть, например, отказ руководства аудируемого лица предоставить запрашиваемое аудитором разъяснение».

По п.3 ФСАД 7/2011 к аудиторским доказательствам относятся:

- а) документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица;
- б) информация, полученная из других источников. В частности:

– информация, полученная в ходе предыдущего аудита (при условии, что аудитор убедился в отсутствии изменений после окончания предыдущего аудита, которые могли бы повлиять на применимость этой информации для целей текущего аудита);

– информация по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудитора, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом;

– информация, подготовленная физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанные с бухгалтерским учетом или аудитом, привлекаемым аудируемым лицом в процессе подготовки бухгалтерской отчетности (далее – эксперт руководства аудируемого лица).

По п.4 ФПСАД №5 к аудиторским доказательствам относились первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц). Из сравнения описания круга аудиторских доказательств видно, что в новом документе уточнена вторая составляющая доказательств. На наш взгляд, больший акцент сделан на информацию самого аудитора, полученную в прежних проверках данного лица или же контрольные данные о клиенте. В ФСАД 7/2011 нет упоминания об учете нефинансовой информации, хотя она обычно учитывается при формировании аудиторских доказательств в ходе аудиторских проверок.

Собранные в процессе аудита доказательства всегда должны быть достаточными по

количеству и качеству собранной информации. Об этом также упоминается в ФСАД 7/ 2011. При этом делается уточнение сущности количественного показателя. Количественная оценка аудиторских доказательств должна зависеть от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (далее – РСИО) (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств). Еще раз в новом стандарте подчеркнуто, что большое количество аудиторских доказательств само по себе не компенсирует их низкое качество.

Как упоминалось выше, аудиторские доказательства должны вбирать в себя информацию, подтверждающую или неподтверждающую предпосылки составления бухгалтерской отчетности (далее – ПСБО). В отличие от ранее действующего стандарта, в новом предпосылки разделены по трем группам, представленным в таблице. Кроме того, несколько изменилась терминология. Ранее данные ПСБО именовались предпосылками подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, а не составления, как в новом документе.

Таблица 1

Предпосылки составления бухгалтерской отчетности

№	Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (по ФПСАД №5)	ПСБО (по ФСАД 7/2011)		
		в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни	в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода	в отношении представления и раскрытия информации
1.	Существование	Возникновение	Существование	Возникновение, права и обязательства
2.	Права и обязанности	Полнота	Права и обязательства	Полнота
3.	Возникновение	Точность	Полнота	Классификация и понятность
4.	Полнота	Отнесение к соответствующему периоду	Оценка и распределение	Точность и оценка
5.	Стоимостная оценка	Классификация		
6.	Точное измерение			
7.	Представление и раскрытие			

Однако теоретические направления развития аудита и аудиторские доказательства в том числе, «мертвы» без их использования в решении практических аудиторских вопросов. Рассмотрим методику аудита основных средств [3] с учетом применения новых аудиторских стандартов.

Целью аудита основных средств является составление обоснованного мнения относительно достоверности и полноты информации об основных средствах, отраженной в финансовой отчетности проверяемой организации, а также соответствии ведения бухгалтерского учета основных средств требованиям законодательства.

Основные задачи аудита основных средств представлены в следующих двух группах. Задачи аудита основных средств *при оценке системы внутреннего контроля*:

1. Изучение состава и структуры основных средств.
2. Изучение условий эксплуатации основных средств.
3. Проверка правильности оформления операций по движению основных средств.
4. Оценка качества проведенной инвентаризации основных средств.

Основные задачи аудита основных средств *при проведении процедур проверки по существу*:

1. Проверка правильности отражения в учете операций по движению основных средств.
2. Оценка начисленной амортизации и достоверности и ее отражение в учете.
3. Установление объемов выполненных ремонтов основных средств и правильности отражения соответствующих расходов в учете.
4. Подтверждение итогов проведенной в отчетном году переоценки основных средств.
5. Проверка обязательств по налогу на имущество и налогу на прибыль в части операций по учету основных средств.

Согласно аудиторским стандартам до выхода на непосредственную проверку аудитор должен проанализировать изменение основных нормативных документов, которыми регламентируется учет основных средств. Среди нормативных документов выделим следующие:

- Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- НК РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ;
- ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н;
- Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»;
- Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 «О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы»;
- Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств»;
- «Общероссийский классификатор основных фондов» ОК 013-94 (утв. Постановлением Госстандарта РФ от 26.12.1994 № 359);
- «Методические рекомендации по получению аудиторских доказательств в конкретном случае (инвентаризация)» (Одобрены

Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол от 22.12.2005 № 41);

- Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Для того чтобы аудиторская проверка была проведена своевременно, необходимо наличие документов учета и отчетности аудируемого лица. Предоставляемые аудитору документы могут быть систематизированы по следующим позициям. Первая – документы предшествующего периода (Отчет аудитора и Аудиторское заключение за предшествующий год, бухгалтерская отчетность). Вторая группа – документы текущего периода (бухгалтерская отчетность, приказ об учетной политике, главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, регистры бухгалтерского учета по счетам 01, 02, 03, 07, 08, 20, 25, 26, 29, 84, 91; первичные документы (№ ОС-1 «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)», № ОС-1а «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)», № ОС-1б «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)» и т.п.); договоры купли-продажи основных средств.

Очевидно, что объем документов, которые предстоит проверить аудитору, довольно большой. Поэтому проверка должна строиться на выборочной основе. Изначально в выборку должны попасть «существенные» элементы. К ним можно отнести операции проверяемого периода с основными средствами, превышающие установленный аудитором уровень существенности; рискованные операции, связанные с изменением законодательства, впервые осуществляемые; операции с зависимыми лицами. Для формирования выборки в аудите основных средств необходимо применить и метод стратификации. Направлениями для нее являются: структурная принадлежность основного средства, его территориальная размещенность, первоначальная стоимость, срок полезного использования, амортизационная группа, тип хозяйственной операции, вид основного средства и т.п.

После указанных процедур возможно непосредственное осуществление тестирования учета основных средств. Процедуры проверки должны вестись с учетом ФСАД 7/2011. Так, аудитор должен проанализировать все предпосылки составления бухгалтерской отчетности.

Полагаем, что, получив информацию по указанным в табл. 2 вопросам, аудитор получит полные основания для выводов по формированию мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в пределах информации по основным средствам.

Таблица 2

**Предпосылки составления бухгалтерской отчетности
в отношении основных средств (ОС)**

Группа предпосылок	Предпосылка	Вопросы аудиторской проверки
А	Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении групп однотипных хозяйственных операций, событий и иных фактов хозяйственной жизни	
	1. Возникновение	1. Проверка первичных документов на приобретение ОС. 2. Обоснованность отнесения активов к ОС. 3. Обоснованность формирования инвентарного объекта. 4. Правильность оформления в бухгалтерском учете операций по поступлению и выбытию ОС. 5. Правильность отражения в бухгалтерском учете операций по изменению первоначальной стоимости, по восстановлению ОС
	2. Полнота	1. Отсутствие неоформленных документов по хозяйственным операциям и неотраженных в учете хозяйственных операций. 2. Ведение аналитического учета по ОС
	3. Точность	1. Правильность определения первоначальной стоимости. 2. Правильность сумм амортизации, последовательности применения учетной политики по амортизации ОС. 3. Правильность определения сумм на восстановление ОС. 4. Правильность определения доходов и расходов по выбытию ОС
	4. Отнесение к соответствующему периоду	Правильность отнесения сумм начисленной амортизации, доходов и расходов по выбытию ОС к соответствующему периоду
	5. Классификация	1. Обоснованность определения срока полезного использования. 2. Правильность применения счета бухгалтерского учета (01, 03, 001, 011). 3. Правильность классификации операций по восстановлению ОС. 4. Правильность группировки ОС по участию в производственном процессе (20, 29)
Б	Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении остатков по счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода	
	1. Существование	Правильность проведения инвентаризации
	2. Права и обязательства	Справедливость классификации ОС в зависимости от имеющихся прав на данные объекты
	3. Полнота	Правильность перенесения данных из оборотно-сальдовой ведомости или главной книги в бухгалтерскую отчетность
	4. Оценка и распределение	Оценка правильности проведения переоценки
В	Предпосылки составления бухгалтерской отчетности в отношении представления и раскрытия информации	
	1. Возникновение, права и обязательства	Поступление, выбытие, отражение в бухгалтерском учете ОС вытекает из условий договоров и не противоречит действующему законодательству
	2. Полнота	Представление данных в бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями законодательства
	3. Классификация и понятность	Правильность раскрытия информации по ОС в балансе, таблицах в Пояснениях к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках: 2.1 «Наличие и движение основных средств»; 2.2 «Незавершенные капитальные вложения»; 2.3 «Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации»; 2.4 «Иное использование основных средств».
	4. Точность и оценка	1. Соблюдение арифметической точности показателей. 2. Соблюдение правил раскрытия информации по ОС в бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим отдельные позиции из табл. 2.

Вопросы А.1.1 и А.1.2. Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств [4], если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Вопросы А.5. Объект принимается к бухгалтерскому учету [1] в качестве основного средства, когда он приведен в состояние, пригодное для использования, т.е. независимо от ввода его в эксплуатацию (Письма Минфина России от 22 июня 2010 г. № 03-03-06/1/425, от 18 апреля 2007 г. № 03-05-06-01/33).

До этого момента затраты на приобретение, сооружение и доведение актива до состояния, пригодного для использования, т.е. расходы, формирующие первоначальную стоимость ОС, аккумулируются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (субсчет 08-3 «Строительство объектов основных средств», 08-4 «Приобретение основных средств»). При этом для оборудования, сданного в монтаж, и вовсе предусмотрен специальный счет учета 07 «Оборудование к установке», и положения ПБУ 6/01 к подобным объектам не применяются до того момента, пока пусконаладочные работы не будут завершены.

К объектам ОС относятся здания и сооружения, машины и оборудование, вычислительная техника, транспортные средства, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие объекты.

В составе ОС [5, 6], принимаемых к учету на счет 01, учитываются также:

- капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы);

- капитальные вложения в арендованные объекты ОС;

- земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) (п. 5 ПБУ 6/01);

- специальные инструменты, специальные приспособления, специальное оборудование, специальная одежда (если это предусмотрено учетной политикой организации) (п. 9 Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденных Приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н, Письмо Минфина России от 12.05.2003 № 16-00-14/159);

- лизинговое имущество, учитываемое по соглашению сторон на балансе лизингополучателя (п. 1 ст. 31 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ "О финансовой аренде (лизинге)", п. 8 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных Приказом Минфина России от 17.02.1997 № 15);

- основные средства арендованного предприятия (при аренде предприятия как имущественного комплекса) (Письма Минфина России от 21.06.2002 № 04-02-06/3/41, от 20.02.2007 № 03-03-06/1/101).

Арендованные основные средства и основные средства, сданные в аренду, должны учитываться на забалансовых счетах: счет 001 «Арендованные основные средства», счет 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

«Малоценные ОС». Активы, в отношении которых выполняются условия ОС, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов.

Вопросы В.2, В.3. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

1) о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;

2) о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);

3) о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

4) об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);

5) о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);

6) об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;

7) об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;

8) об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности;

9) о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;

10) об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Для получения аудиторских доказательств, согласно ФСАД 7/2011, аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо сочетания их. В новом стандарте все процедуры достаточно подробно раскрыты. Для рассматриваемого нами вопроса аудита основных средств можно указать следующие возможности применения процедур.

Таблица 3

Распределение аудиторских процедур по предпосылкам составления бухгалтерской отчетности в отношении основных средств

Предпосылка	Аудиторские процедуры
А.1. Возникновение	Запрос, инспектирование, подтверждение, пересчет
А.2. Полнота	Инспектирование, пересчет, аналитические процедуры
А.3. Точность	Инспектирование, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры
А.4. Отнесение к соответствующему периоду	Инспектирование
А.5. Классификация	Инспектирование, аналитические процедуры
Б.1. Существование	Инспектирование, наблюдение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры
Б.2. Права и обязательства	Инспектирование
Б.3. Полнота	Пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры
Б.4. Оценка и распределение	Инспектирование, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры
В.1. Возникновение, права и обязательства	Инспектирование, аналитические процедуры
В.2. Полнота	Запрос, инспектирование, подтверждение
В.3. Классификация и понятность	Инспектирование, аналитические процедуры
В.4. Точность и оценка	Инспектирование, пересчет

По п.11 ФСАД 7/2011 при выполнении аудиторской процедуры инспектирования аудитор изучает созданные аудируемым лицом или полученные аудируемым лицом извне учетные записи и документы на бумажном или электронном носителе информации, а также осуществляет физический осмотр материальных активов. Именно данная процедура, как видно из табл. 3, является основной при проведении аудиторской проверки учета основных средств.

Подобным же образом могут быть сформированы уместные в рамках конкретного задания аудиторские процедуры для получения

аудиторских доказательств по остальным объектам бухгалтерского учета.

Список литературы

1. Зуйков А. Учет основных средств: часикс для НДС-вычета // Информационный бюллетень «Экспресс-бухгалтерия». 2011. № 47. С. 21-23. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Сквирская Е.Л. Новые федеральные стандарты аудиторской деятельности // Финан-

совые и бухгалтерские консультации. 2011. № 12. С. 3–8.

3. *Табалина С.А., Ремизов Н.А.* Аудит: Современная методика: проверка разделов отчетности согласно МСА и федеральным ПСАД / под ред. Н.А. Ремизова. М.: ИД ФБК–ПРЕСС, 2003. 240 с.

4. *ПБУ 6/01 «Учет основных средств».* Утверждено Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010). [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. *Путеводитель по налогам.* Практическое пособие по промежуточной бухгалтерской отчетности – 2012. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. *Путеводитель по налогам.* Практическое пособие по годовой бухгалтерской отчетности – 2011. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. *ФСАД 7/2011.* Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Аудиторские доказательства. Утвержден Приказом Минфина РФ от 16.08.2011 № 99н. [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».