

4. ОБЩИЙ АУДИТ

4.1. АУДИТ УСЛОВНЫХ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ: ТЕОРИЯ, МЕТОДОЛОГИЯ, ПРАКТИКА

Аманжолова Б.А., д.э.н.,
доцент, профессор кафедры аудита;
Лищук Е.Н., к.э.н., ассистент кафедры аудита

Сибирский университет потребительской кооперации

В статье представлены теоретические, методологические и методические основы аудита условных фактов хозяйственной деятельности. Авторами разработана методика аудита условных фактов хозяйственной деятельности, основанная на применении экономико-математических методов. В статье раскрываются особенности применения экономико-математических методов и описываются действия аудитора на каждом этапе аудита.

ВВЕДЕНИЕ

Одним из важнейших условий эффективного управления в условиях рыночных отношений выступает наличие полезной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности. При этом чем сложнее структура внутренней среды экономического субъекта и чем сложнее и изменчивее взаимоотношения с внешней средой, тем больше информации необходимо для принятия эффективных управленческих решений. В условиях кризиса экономическая ситуация характеризуется неопределенностью, что порождает необходимость отражения в представляемой финансовой (бухгалтерской) отчетности не только хозяйственных операций отчетного периода, но и фактов хозяйственной деятельности, в отношении последствий которых отсутствует определенность, – условных фактов хозяйственной деятельности (УФХД). Недооценка значения информации о последствиях условных фактов, которые могут выражаться в дополнительных обязательствах или новых активах руководителями финансовых служб организации, а также другими пользователями финансовой (бухгалтерской) отчетности способна оказать существенное влияние на качество информации, необходимой для определения финансового положения организации, оборота ее денежных средств или результатов деятельности по состоянию на отчетную дату. По этой причине неполное раскрытие или отсутствие информации об УФХД в финансовой (бухгалтерской) отчетности не позволяют аудиторам подтвердить ее достоверность и обуславливают необходимость модификации аудиторского заключения.

В настоящее время наиболее актуальными в аудите являются вопросы качества его проведения и связанные с этим проблемы. Несмотря на многочисленные разработки основных положений аудита следует констатировать, что не учтены вопросы методического обеспечения оценки последствий УФХД, а также специфика условных фактов при формировании мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соблюдении принципа непрерывности деятельности организации.

Возросшая необходимость в достоверной информации об УФХД, отсутствие комплексного подхода к оценке их последствий обуславливают актуальность данной проблемы. В этой связи важность разработки методического обеспечения аудита УФХД, необходимость обоснования и внедрения его в практику независимых аудиторских проверок финансово-хозяйственной деятельности очевидны.

В целях совершенствования методического обеспечения аудита УФХД авторами сформулировано определение условных фактов хозяйственной деятельности; дополнена классификация УФХД для целей бухгалтерского учета и аудита; разработана методика аудита УФХД; предложены аналитические процедуры, необходимые для оценки существенности последствий УФХД; сформулированы рекомендации по обоснованию элементов

учетной политики в целях раскрытия информации об УФХД в финансовой (бухгалтерской) отчетности и выявления их возможных последствий.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ УФХД: ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ

В российской бухгалтерской практике понятие УФХД и требование по их отражению в составе финансовой (бухгалтерской) отчетности стало применяться с 2001 г. Данное нововведение связано с изменениями в нормативном регулировании бухгалтерского учета и отчетности, введенными Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) [1] и Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [4].

Исследование проблем, связанных с адаптацией национальной системы бухгалтерского учета и отчетности и приближением ее к МСФО, показало, что УФХД как объект бухгалтерского учета недостаточно раскрыты в российском бухгалтерском учете и аудите.

Понимание сути УФХД, по мнению авторов, предопределяет квалификацию самого факта хозяйственной жизни. Факты хозяйственной деятельности, выходящие за рамки отчетного периода, в российском бухгалтерском учете определяются двумя положениями: ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» и ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности». На наш взгляд, рассматривать факты хозяйственной деятельности, выходящие за рамки отчетного периода, можно по двум взаимосвязанным направлениям: как события после отчетной даты (СПОД) и как УФХД. Связь фактов хозяйственной деятельности по отношению к отчетному периоду представлена на рис. 1.

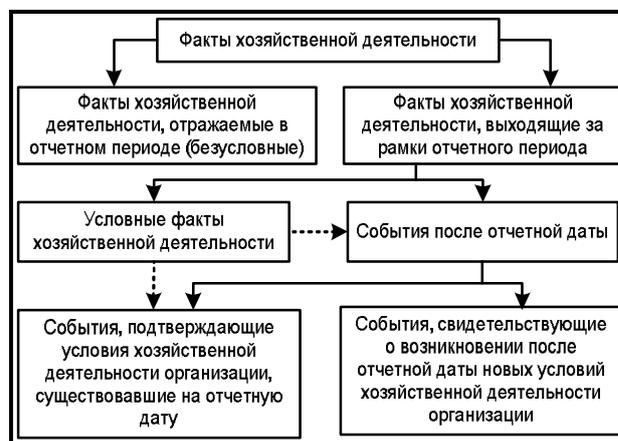


Рис. 1. Характеристика фактов хозяйственной деятельности по отношению к отчетному периоду

Анализ экономической литературы и критическое переосмысление содержания определения УФХД и перечня событий, относящихся к этой категории, свидетельствуют в пользу того, что большинство российских авторов придерживаются традиционной формулировки, приведенной в ПБУ 8/01. Вместе с тем существующие различия в понятии «обязательства» вносят определенные трудности в понимание УФХД и порядок

их отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта.

Изучение УФХД, а также признание влияния информации об условных фактах на достоверность бухгалтерской отчетности, согласно нормативно-правовому регулированию в области аудита, позволило авторам определить присущий данным фактам двойственный характер. С одной стороны, информация об УФХД может служить аудиторским доказательством при формулировании мнения о достоверности отчетности. Отсутствие раскрытия такой информации противоречит требованию, предъявляемому к раскрытию информации об УФХД, которое установлено в ПБУ 4/99. С другой стороны, отражение УФХД в бухгалтерской отчетности как факторов, имеющих отношение к допущению непрерывности деятельности предприятия, а также в силу значительной неопределенности в отношении последствий будущих событий характеризуют их как не влияющие на мнение аудитора, но требующие раскрытия информации о них в поясняющем параграфе аудиторского заключения.

В то же время одним из стандартов, акцентирующим внимание на необходимости аудитору принимать во внимание влияние СПОД и УФХД на финансовую отчетность и аудиторское заключение, является правило (стандарт) №10. Однако отсутствие определения понятия УФХД в данном правиле (стандарте) и его неприемлемость в соответствии с ПБУ 8/01 для целей аудита, с учетом вышеизложенного, позволили обосновать авторское определение.

В основу содержания УФХД авторами приняты ПБУ «Условные факты хозяйственной деятельности», Федеральные стандарты аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» и «События после отчетной даты».

Авторами предлагается следующая формулировка определения УФХД с учетом их природы и влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность: «Условными фактами хозяйственной деятельности являются существенные факты значительной неопределенности, устранение которой зависит от будущих действий или событий, требующие в силу возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность специального отражения в аудиторском заключении».

Авторский подход аргументирован следующими положениями:

- неопределенность в отношении последствий УФХД сохраняется до подписания финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения, что обусловлено неподконтрольностью событий руководству организации;
- последствия УФХД могут оказывать существенное влияние на финансовое состояние, движение денежных средств и результаты деятельности организации;
- информация об УФХД служит дополнительным источником аудиторских доказательств в отношении достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соблюдения принципа непрерывности деятельности.

Обобщение информации об УФХД позволило авторам определить значимость условных фактов для целей бухгалтерского учета и аудита (табл. 1).

Это обуславливает актуальность изучения УФХД как экономической категории с использованием их классификационной характеристики.

В ходе изучения теоретических основ мы пришли к выводу, что в существующей классификации фактов хозяйственной деятельности обозначенные признаки необходимо дополнить как минимум двумя основаниями:

- по отношению к возникновению неопределенных последствий (УФХД и СПОД);
 - по отражению в отчетном периоде (безусловные и условные).
- В основу данных классификационных признаков авторами положены бухгалтерские принципы и допущения:
- требование полноты;
 - допущение непрерывности деятельности;
 - требование осмотрительности;
 - требование своевременности;
 - требование разумной мотивированности.

Таблица 1

ЗНАЧЕНИЕ УФХД ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

УФХД в бухгалтерском учете	УФХД в аудите
1. Являются фактами, последствия которых могут оказать или окажут влияние на увеличение или уменьшение экономических выгод организации; финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год	1. Служат аудиторскими доказательствами: в отношении выражения мнения о достоверности финансовой отчетности; свидетельствующими о наличии сомнений в непрерывности деятельности организации; в ходе дополнительного рассмотрения особых статей (например, обсуждении судебных дел)
2. Являются фактами, которые могут оказать или окажут влияние на достоверность отчетности	2. Могут служить элементами финансовой отчетности, включенными в прогнозную финансовую информацию
3. Подлежат отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного характера для всех крупных организаций, в т.ч. корпораций, холдингов и т.д., выступая показателем открытости и прозрачности бизнеса, способствует доверию со стороны партнеров и клиентов. В силу этого появляется возможность привлечения международных инвесторов	3. Являются важными событиями, которые имели место после даты составления финансовой отчетности и могут привести к внесению поправок в отчетность в ходе выполнения обзора финансовой отчетности (сопутствующие услуги)
4. Могут подтверждать существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность	4. Используются при оценке бизнеса клиента с целью планирования аудиторской проверки (оценки риска системы контроля, сроков и объема аудиторских процедур, разработки общего плана аудита и программы аудита) и изучения
5. Являются существенными источниками информации для аналитиков, финансовых менеджеров, в силу последствий, для оценки финансового благосостояния клиента и прогнозов	5. Являются существенными источниками информации для аудиторов, в силу последствий, для оценки финансового благосостояния клиента

Дополнение двух существенных «оснований» позволяют детализировать факты хозяйственной деятельности с учетом требований нормативных актов и задач управления.

Предложенные классификационные признаки с точки зрения содержания предмета бухгалтерского учета подчеркивают значение УФХД и их последствий в хозяйственном процессе экономического субъекта, а также раскрывают смысл условных фактов в изучаемой совокупности фактов хозяйственной деятельности.

В процессе исследования авторами обобщена информация об УФХД по ряду классификационных признаков (табл. 2). Необходимость использования разработанных

классификационных признаков для систематизации УФХД в бухгалтерском учете и аудите обусловлена возможностью формирования полезной и детализированной информации, учитывающей специфику данных фактов в процессе сбора аудиторских доказательств.

Таблица 2

КЛАССИФИКАЦИЯ УФХД ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

Группировочные признаки	Виды УФХД
1	2
По последствиям, определенным по состоянию на отчетную дату, при формировании финансовой (бухгалтерской) отчетности	Условное обязательство; условный актив
По экономическому содержанию	Незавершенные судебные разбирательства; неразрешенные разногласия с налоговыми органами; выданные гарантии, поручительства и другие обеспечения обязательств в пользу третьих лиц; учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил; выданные организацией гарантийные обязательства в отношении проданных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг; обязательства в отношении охраны окружающей среды; продажа или прекращение какого-либо направления деятельности организации, закрытие подразделений организации или их перемещение в другой географический регион
По отношению к обязывающему событию	Юридическое обязательство; традиционное обязательство
По способу раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности	Отражаемые (признаваемые); неотражаемые (непризнаваемые)
По методам квантификации	Регистрационные; исчисляемые
По периоду	Текущие (по состоянию на отчетную дату); будущие (события после отчетной даты)
По признанию (созданию)	Оценочное обязательство; условное обязательство
По критерию определения порогового значения условных событий	Обоснованные (с вероятностью выше 90-95%); вероятные (с вероятностью выше 50%); возможные (с вероятностью менее 50%); игнорируемые (с вероятностью менее 1-5%)
По видам неопределенных событий или условий в отношении допущения непрерывности деятельности	Финансовые; юридические (судебные); производственные
По источникам получения аудиторских доказательств	Внутренние; внешние (вне субъекта); смешанные
По значимости аудиторских доказательств для формулирования итогового мнения	Существенные (значимые); несущественные (незначимые)

Рассмотрим УФХД с точки зрения 11 классификационных признаков, каждый из которых позволяет раскрыть смысл изучаемых фактов для целей бухгалтерского учета и аудита. Необходимо подчеркнуть, что в основу разработки первых двух классификационных признаков – по последствиям, определенным по состоянию на отчетную дату, при формировании финансовой (бухгалтерской) отчетности и по экономическому содержанию – авторами положено ПБУ 8/01.

«По отношению к обязывающему событию» необходимо выделять юридическое и традиционное обязательства. Юридическое обязательство вытекает из договора, законодательства или действующей практики его применения (например, судебные решения). В российской практике юридическое понимание обязательств является доминирующим. Традиционное обязательство вытекает из действий компаний, когда компания показала третьим сторонам своей практикой, заслуживающей доверия в прошлом, открытой (опубликованной) политикой или достаточно конкретными текущими заявлениями, что она примет на себя определенные обязательства; в результате у третьих сторон возникли обоснованные ожидания по выполнению компанией этих обязательств [9]. Широкое распространение традиционных обязательств характерно для зарубежной практики. Так, например, выданные гарантии, поручительства в пользу третьих лиц можно рассматривать как традиционные обязательства, если они юридически ничем не обременены.

Предложенный нами признак УФХД по способу раскрытия информации можно рассматривать по двум видам: как отражаемые (признаваемые) и неотражаемые (непризнаваемые) в бухгалтерской отчетности. Данный классификационный признак, по нашему мнению, позволяет в бухгалтерском учете выбрать способ отражения УФХД в отчетности, а при проведении аудита – получить достаточный объем аудиторских доказательств достоверности бухгалтерской отчетности в части признания и раскрытия УФХД. Выбор способа отражения конкретных УФХД в отчетности зависит от характера порождаемых ими последствий, степени вероятности наступления этих последствий и возможности достаточно обоснованной оценки последствий условных фактов.

Исходя из последствий, определенных по состоянию на отчетную дату, при формировании бухгалтерской отчетности необходимым и значимым признаком классификации является метод квантификации. В соответствии с данным признаком УФХД, определяемые как условный актив, на отчетную дату являются регистрационными, но не исчисляемыми, так как в соответствии с п. 23 ПБУ 8/01 «информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации за отчетный период в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятности того, что организация их получит». При этом в бухгалтерском балансе и, соответственно, в синтетическом и аналитическом учете за отчетный период условные активы не отражаются. Следует отметить, что при фактическом получении актива, признанного условным в бухгалтерском учете за отчетный период, в периоде, следующем за отчетным, таковой будет являться исчисляемым, так как требует отражения получения данного актива посредством соответствующей записи на счетах бухгалтерского учета.

Соответственно существующие на отчетную дату обязательства, в связи с которыми на счетах бухгалтерского учета созданы резервы, являются исчисляемыми. Примером исчисляемого обязательства является созданный резерв под обеспечение выполнения гарантийных обязательств организации в отношении проданных товаров. В свою очередь возможные обязательства, информация о которых подлежит раскрытию в пояснительной записке, определяются как регистрационные. Так, ввиду наличия в российском налоговом законодательстве норм, имеющих неоднозначное толкование, трактовка отдельных хозяйственных операций руководством компании может не совпадать с трактовкой налоговых органов. Несмотря на полное отражение в бухгалтерском балансе налоговых обязательств остается риск того, что налоговые органы займут существенно иную позицию в отношении вопросов, допускающих неоднозначного толкования. В результате этого могут быть начислены дополнительные налоги, пени, штрафы, которые способны оказать существенный эффект на финансовое состояние компании [10].

В классификационном признаке создания (признания) можно выделить обязательства с неопределенной временной границей и неопределенной величиной – оценочные обязательства и условные обязательства, которые представляют собой возможное обязательство или текущее обязательство компании, раскрываемые стандартом IAS 37.

Как отмечалось выше, УФХД можно классифицировать как самостоятельную категорию на отчетную дату и как СПОД, которые подтверждают существовавшие на отчетную дату УФХД в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности. Таким образом, целесообразно рассматривать условные факты по периоду как текущие (на отчетную дату) и будущие (события после отчетной даты). Рассмотренный выше пример обязательств, связанных с риском того, что налоговые органы займут существенно иную позицию в отношении вопросов, допускающих возможность неоднозначного толкования, применим и к текущим обязательствам (на отчетную дату). В то же время, если в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности налоговыми органами проведена проверка, по результатам которой осуществлено доначисление сумм налога и штрафных санкций, то такие обязательства относятся к будущим (СПОД). При условии, что акт проверки подписан руководством компании без возражений, утвержден в установленном порядке и решение налогового органа вступило в силу.

Сложность применения как стандарта IAS 37, так и ПБУ 8/01, на наш взгляд, состоит в том, что в них отсутствуют пороговые значения условных событий. Они устанавливаются организациями самостоятельно, исходя из профессионального суждения компетентных лиц (бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров, аналитиков, юристов и т.д.). Таким образом, одним из основных инструментов в определении критерия порогового значения условных событий выступает профессиональное суждение. Авторами предлагается классифицировать условные события, исходя из критериев, используемых в мировой практике как:

- обоснованные (с вероятностью выше 90-95%);
- вероятные (с вероятностью выше 50%);
- возможные (с вероятностью менее 50%);
- игнорируемые (с вероятностью менее 1-5%) [11].

Необходимо отметить, что обозначенный критерий определения порогового значения условных событий, который определен в разработанной классификации, неразрывно связан с существованием риска и неопределенности.

Классификация УФХД для целей аудита, на наш взгляд, является не менее важной. Аудиторское заключение позволяет установить достоверность финансовой отчетности организации, однако не является гарантом жизнеспособности организации в будущем. Неопределенность в отношении условий и фактов хозяйственной деятельности зависит от многих факторов: направления деятельности, масштабов предприятия, его «способностей», рисков, экономической ситуации в стране и др. Учитывая все это, есть необходимость рассматривать УФХД по видам неопределенных событий или условий, которые могут обусловить значительные сомнения в допущении о непрерывности деятельности как финансовые, юридические (судебные), производственные. В разработку данного классификационного признака положен бухгалтерский признак «по экономическому содержанию», основой для разработки которого является ПБУ 8/01.

Для оценки УФХД в части определения точности, полноты и уместности аудитор собирает доказательства, используя как внутренние, так и внешние источники информации. Так, например, при изучении оценок руководства финансовых последствий судебных процессов и исков аудитор может обращаться за информацией непосредственно к юристам субъекта. Полученные доказательства таким образом будут являться внутренними. В то же время использование экспертных заключений по данным исковым требованиям или существующей практики рассмотрения аналогичных исковых и судебных дел для аудиторских доказательств, полученных вне субъекта, определяются как внешние. Использование как внешних, так и внутренних источников информации повышает надежность аудиторских доказательств оценки УФХД.

Определяя УФХД как существенные (значимые) или несущественные (незначимые) в целях получения аудиторских доказательств, аудитор должен исходить из предпосылок: полноты, существования (наличия), оценки, представления. В процессе аудиторской проверки бухгалтерской отчетности на соответствие таким принципам, как полезность, уместность, своевременность отчетных данных, а также формирование мнения о возможности соблюдения принципа непрерывности деятельности в отношении проверяемого экономического субъекта необходимо получить достаточное количество аудиторских доказательств в части УФХД. Исходя из значимости таких доказательств аудитор будет судить о качестве информации, приведенной в бухгалтерской отчетности. Например, если аудитору стало известно, что:

- проверяемая организация является ответчиком по делу о нарушении определенных патентных прав и взыскании убытков;
- данная организация подала встречный иск;
- на дату выражения мнения аудитора результат дела не определен, так как проходят предварительные слушания по обоим искам;
- финансовая отчетность организации не предусматривает никаких резервов на покрытие встречных обязательств, то такая информация свидетельствует о наличии значительной неопределенности в деятельности организации.

Таким образом, полученная аудитором информация о данном судебном деле является существенной (значи-

мой) в целях получения аудиторских доказательств, так как исход события связан со значительной неопределенностью и данные факторы могут оказать влияние на финансовую отчетность субъекта. Такая информация должна быть включена в поясняющий параграф аудиторского заключения, так как раскрытию в поясняющем параграфе аудиторского заключения подлежат факторы, не влияющие на мнение аудитора, к которым относятся:

- фактор, имеющий отношение к допущению о непрерывности деятельности предприятия;
- наличие значительной неопределенности, устранение которой зависит от будущих действий или событий.

В случае большого количества факторов неопределенности аудитор может отказаться от выражения мнения без включения данных факторов в поясняющий параграф. Кроме того, для оценки степени соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности российскому законодательству аудитор должен установить максимально допустимые в целях проводимого аудита размеры отклонений существенности показателей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности. Отсюда следует, что выявленные в ходе проверки нарушения, в том числе и вследствие неверного отражения последствий УФХД способны оказать влияние как на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, так и на вид модифицированного аудиторского заключения (с указанием факторов, не влияющих на аудиторское мнение, но раскрытых в отчетности; с оговорками; с отказом от выражения мнения; отрицательное). В случае отсутствия таких нарушений или их несущественности аудитор составляет заключение с выражением безоговорочно положительного мнения. Таким образом, на наш взгляд, имеет смысл выделения такого классификационного признака, как «значимость аудиторских доказательств для формулирования итогового мнения».

Авторы убеждены, что разработанные классификационные признаки позволят наилучшим образом отслеживать УФХД на момент формирования финансовой отчетности на отчетную дату и событий, произошедших после составления бухгалтерской отчетности, а также осуществлять контроль над данными событиями в рамках отчетной и «постотчетной» даты в соответствии с требованиями бухгалтерского учета к отражению информации в финансовой отчетности. В то же время разработанные классификационные признаки будут полезными для получения исчерпывающих аудиторских доказательств в отношении УФХД на основе предпосылок определения точности, полноты и уместности для формулирования итогового мнения.

2. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА УСЛОВНЫХ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Разработка методов аудита УФХД, на наш взгляд, должна способствовать адекватной оценке не только достоверности отчетности, но и непрерывности деятельности аудируемого лица. При этом нами приняты во внимание такие подходы к разработке методик аудита как юридический, бухгалтерский, специальный и отраслевой [7].

Традиционно юридический подход включает в себя разработку методик проверки различных вопросов с юридической точки зрения. Исходя из «юридической природы» понятия «обязательство», которое вытекает из

договора, законодательства или действующей практики его применения, а также того, что в российской практике юридическое понимание обязательств является доминирующим, использование данного подхода в разработке методики аудита УФХД, на наш взгляд, является оправданным. Поскольку одной из задач аудита является получение доказательств полноты отражения УФХД, аудитору следует проанализировать такие документы:

- протоколы собраний акционеров (участников), совета директоров и исполнительных органов организации, проведенных после подготовки баланса;
- акты и заключения налоговых проверок, проверок таможенных, лицензирующих и надзорных органов;
- долгосрочные хозяйственные договоры;
- договоры, предусматривающие существенные финансовые санкции за нарушение их условий;
- соглашения о намерениях и проекты сделок;
- запросы представителям общего собрания акционеров, банкам, заимодавцам, крупным кредиторам, юристу (юридической фирме);
- переписку с должниками, кредиторами, инвесторами (в том числе потенциальными), государственными регулирующими и надзорными органами [8].

Определив виды и количество необходимых для проверки документов, аудитор составляет письменный запрос на предоставление документов, который направляется руководству. В нем следует также указать на необходимость предоставления аудитору заключительных оборотов и пояснительной записки.

Таким образом экспертиза заключенных экономическим субъектом хозяйственных договоров, а также оценка соблюдения им норм законодательства являются обязательными элементами методик аудита УФХД и СПОД, разработанных на основе юридического подхода.

Следует отметить, что методики, разработанные на основе юридического подхода, в некоторых аспектах пересекаются с бухгалтерским направлением, но подразумевают более глубокое изучение правовой стороны отражения хозяйственной деятельности экономического субъекта в учете. Так, методики аудита УФХД и СПОД, разработанные только на основе юридического подхода, могут затрагивать проверку лишь определенных видов УФХД и СПОД (например, незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, выданные организацией обязательства в отношении проданных ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг, какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций или лиц, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства, объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства и др.).

Использование методик, разработанных на основе бухгалтерского подхода, оправдано в отношении следующих фактов хозяйственной деятельности:

- существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;
- непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;
- обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете, которая ведет к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период;
- произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату и др.

Это позволит получить необходимые аудиторские доказательства при проверке в части существования, оценки и представления последствий УФХД и СПОД.

Поскольку бухгалтерский подход является традиционным и заключается в разработке методик проверки по различным разделам бухгалтерского учета, отсюда следует, что методики аудиторской проверки по таким разделам бухгалтерского учета, как УФХД и СПОД, являются в том или ином наборе составными частями каждой аудиторской проверки. В федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности они называются методиками проверки оборотов и сальдо по таким счетам бухгалтерского учета, как 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.

Особого внимания, на наш взгляд, заслуживают специальный и отраслевой подходы. Специальный подход включает в себя разработку методик проверки групп экономических субъектов, обладающих общими специальными признаками. Таковыми могут выступать:

- организационно-правовая форма;
- структура капитала;
- численность работников;
- налоговый режим и т.д.

При отраслевом подходе разрабатываются методики аудита экономических субъектов в зависимости от вида их деятельности и отраслевой принадлежности. Так, методики аудита химических, атомных, нефтяных предприятий наряду с общепринятыми процедурами включают проверку обоснованности решений, касающихся признания и раскрытия информации об обязательствах по охране окружающей среды, адекватность оценки последствий таких обязательств, обоснованность создания и правильность отнесения резервов, предназначенный для обеспечения безопасности особо опасных производств и объектов на соответствующий вид расходов, полноту отражения подобных фактов в бухгалтерском учете и отчетности.

По нашему мнению, в данных методиках следует учитывать не только специфичность проверки состава затрат на производство продукции и организации управленческого учета, но и особенности финансового управления. Следовательно, разработка и использование методик, основанных на специальном и отраслевом подходах, имеет важное значение при проверке крупнейших хозяйствующих субъектов (в том числе холдингов, корпораций), являющихся наиболее сложными управленческими структурами, в которых происходит взаимодействие разнонаправленных бизнес-процессов. Поскольку аудит является одной из важнейших частей корпоративного управления, использование методик, ориентированных на виды деятельности, отраслевую принадлежность, а также сложную структуру крупнейших хозяйствующих субъектов, является определенным гарантом качества бухгалтерской отчетности, так как учитывает особенности хозяйственной деятельности подобных предприятий. Обобщенная информация об основных подходах к разработке методик аудита в рамках интеграции различных подходов и реализация их в методике аудита УФХД, на наш взгляд, позволит организовать процесс аудита хозяйствующих субъектов более рационально и эффективно.

Надо отметить, что в российской и зарубежной специальной литературе рекомендации по разработке внутри-

фирменных стандартов и конкретных методик, касающихся этапов аудиторской проверки (отличных от этапа проведения аудита), освещены достаточно полно. Методики непосредственного проведения аудита, описанные в литературе, имеют общий характер, и поэтому при их практическом применении возникает необходимость в детализации [13]. Кроме того, в них часто приведены лишь процедуры, которые необходимо выполнить аудиторю, конкретные же рекомендации по их выполнению либо отсутствуют, либо описаны поверхностно. К тому же описанные в литературе методики не учитывают специфических особенностей, связанных с отраслевой принадлежностью проверяемых экономических субъектов. Наименее проработанным в методическом плане является проведение аудита крупнейших хозяйствующих субъектов. Вместе с тем предложенные различными авторами подходы к разработке методического обеспечения аудиторских проверок помогут разработать определенные методики, которые будут, с одной стороны, удобными в использовании, с другой – позволят организовать процесс аудита крупнейших хозяйствующих субъектов более рационально и эффективно.

На наш взгляд, интеграция вышеизложенных подходов к задачам внешнего аудита и реализации их в методике аудита УФХД – это реальная возможность объективно оценить не только достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, но и соблюдение принципа непрерывности деятельности организации.

3. СОДЕРЖАНИЕ МЕТОДИКИ АУДИТА УСЛОВНЫХ ФАКТОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Целью аудита УФХД в разработанной нами методике является оценка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также формирование мнения о соблюдении принципа непрерывности деятельности в отношении проверяемого экономического субъекта.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур по существу аудитор должен рассмотреть достаточность, надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности [3]. Результаты обобщения основных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые следует подтвердить посредством получения аудиторских доказательств в процессе аудита УФХД, представлены в табл. 3.

Авторами выявлены следующие проблемы существующих методических разработок в области аудита УФХД:

- недостаточно разработаны методики аудита УФХД в составе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- не выделяются процедуры, позволяющие учитывать отраслевую специфику и особенности финансово-хозяйственной деятельности аудируемых лиц;
- отсутствуют аналитические процедуры, позволяющие оценить динамику УФХД, осуществить их мониторинг, определить факторы, оказывающие влияние на исход УФХД;
- не осуществляется увязка последствий УФХД с оценкой применения принципа непрерывности деятельности;
- не принимается во внимание значимость статей прочей дебиторской и кредиторской задолженности.

Авторами предложена методика аудита УФХД, основанная на:

- формировании интегрированного подхода к оценке последствий УФХД и СПОД, удовлетворяющего как требованиям внешнего аудита, так и потребностям управления;
- применении аналитических и других процедур по существу с учетом масштабов организации и специфики ее деятельности, что обеспечивает оценку достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и формирование мнения о соблюдении непрерывности деятельности в отношении проверяемого экономического субъекта;
- адаптации методики определения интегральной оценки по комплексу показателей для выявления областей аудита с учетом последствий УФХД и формирования информативных показателей дебиторской и кредиторской задолженности (рис. 2).

Таблица 3

ПРЕДПОСЫЛКИ ПОДГОТОВКИ ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ, ТРЕБУЮЩИЕ ПОДТВЕРЖДЕНИЯ В ПРОЦЕССЕ АУДИТА УФХД

Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (по элементам)	Комментарии к аудиторским доказательствам в процессе аудита УФХД
1	2
Существование (наличие)	Статьи, на которые оказывают влияние последствия УФХД, отражают действительно существовавшие факты и (или) события, которые имеют непосредственное отношение к аудируемому лицу
Права и обязанности	Принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, который отражает последствия УФХД и определен в финансовой (бухгалтерской) отчетности
Возникновение	Относящиеся к деятельности аудируемого лица условные факты, имевшие место в течение соответствующего периода
Полнота	Все условные факты, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, последствия которых требуют признания или раскрытия, отражены в учете или пояснительной записке к годовому отчету в соответствии с правилами их отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности
Оценка	Последствия УФХД оценены корректно для целей их отражения в бухгалтерском учете и отчетности; решение о признании или раскрытии последствий УФХД является обоснованным
Надежная оценка	Возможность точного отражения суммы условных фактов, а также их последствий с отнесением к соответствующему периоду времени
Представление и раскрытие	Условные факты отражены надлежащим образом в учете и правильно прокомментированы в отчетности

Как видно на рис. 2, в разработанной нами методике аудита УФХД процедуры по существу осуществляются по двум направлениям: на предмет соответствия требованиям законодательства и аналитические процедуры.

Предлагаемая нами методика аудита УФХД апробирована применительно к деятельности предприятия машиностроения и химической промышленности, входящего в сложную холдинговую структуру.

Авторами использован общий подход к проверке УФХД для определения способа отражения их в годовой бухгалтерской отчетности, который проиллюстрирован в работе [10] профессором Л.З. Шнейдманом. Поясним, что выбор способа отражения конкретных УФХД в отчетности зависит от характера порождаемых

ими последствий, степени вероятности наступления этих последствий и возможности достаточно обоснованной оценки последствий условных фактов. Такой подход, по нашему мнению, с бухгалтерской точки зрения позволяет выбрать способ отражения УФХД в отчетности, а с точки зрения проведения аудита позволяет получить достаточный объем аудиторских доказательств достоверности бухгалтерской отчетности в части признания и раскрытия УФХД.

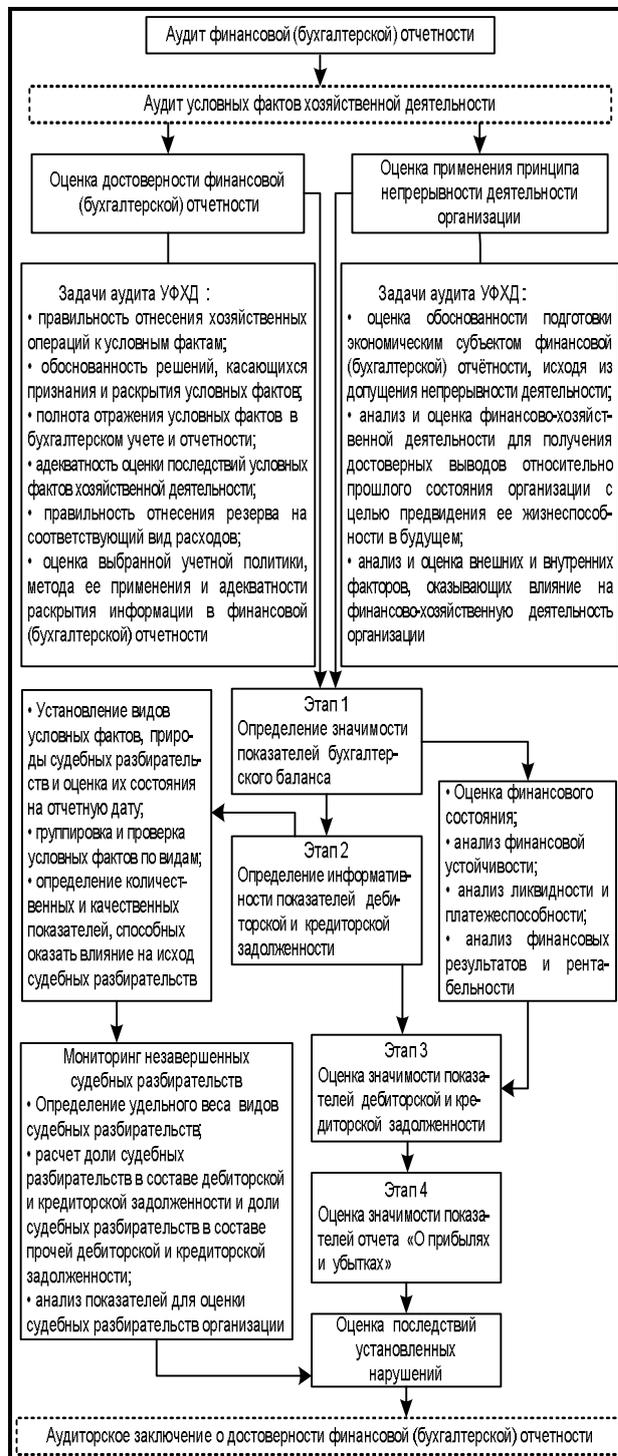


Рис. 2. Элементы методики аудита условных фактов хозяйственной деятельности

Традиционные методы экономического анализа для оценки достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также оценки применения принципа непрерывности деятельности организации не в полной мере отвечают целям аудита УФХД, так как не позволяют выявить значимые показатели финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отличительной особенностью нашей методики является разработка методических рекомендаций по реализации аналитических процедур с целью определения значимости показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, формируемых под влиянием последствий УФХД (рис. 3).

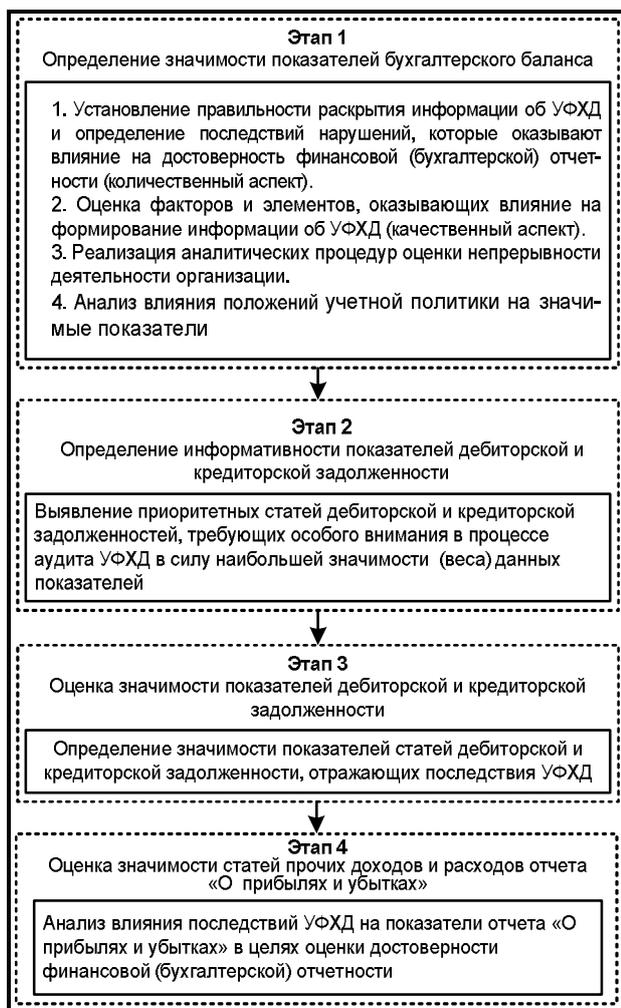


Рис. 3. Последовательность аналитических процедур оценки влияния УФХД

Авторами предлагается определенная последовательность аналитических процедур оценки влияния УФХД, отличительной особенностью реализации которых является использование экономико-математических методов с целью выявления информативных, а также выбора значимых показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Такой подход, по мнению авторов, позволяет учитывать специфику формирования и представления информации о последствиях УФХД в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Авторы убеждены, что выполнение аналитических процедур в предлагаемой последовательности дает

возможность выделить приоритетные области в процессе аудита УФХД и организовать проверку наиболее эффективным способом по двум направлениям: оценка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и оценка соблюдения принципа непрерывности деятельности организации.

При проверке отражения последствий УФХД авторы исходили из требования существенности, согласно которому в отчетности должна раскрываться информация о значимых фактах хозяйственной деятельности. Значимость (веса) статей финансовой (бухгалтерской) отчетности определяет важность формирования достоверных показателей в соответствии с требованиями действующего законодательства. Для оценки значимости показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности использованы экономико-математические методы определения интегральной оценки по комплексу показателей, разработанные профессором Н.В. Шалановым [14].

Алгоритм первого этапа включает в себя пять действий аудитора (табл. 4). Следует отметить, что в качестве эталонных (целевых) значений факторов для оценки значимости показателей бухгалтерского баланса могут приниматься показатели за предшествующие периоды. Показатели относительной меры достижения j -м показателем целевого значения и его значимости в каждом разделе бухгалтерского баланса являются промежуточными расчетными данными (1-2), с помощью которых определяем комплексную оценку каждого раздела (3). Результаты интегральной оценки соответствующих разделов актива (пассива) бухгалтерского баланса организации позволяют рассчитать относительную меру достижения каждым разделом целевого состояния, позволяющую в последствии определить значимость показателей разделов бухгалтерского баланса. В силу этого алгоритм определения значимости показателей бухгалтерского баланса имеет более двух уровней, что позволяет использовать 4-е и 5-е действия данного этапа для каждого последующего уровня.

Результаты расчетов свидетельствуют об изменениях значимости показателей разделов и статей бухгалтерского баланса исследуемой организации за 2006-2007 гг. Такие изменения, на наш взгляд, связаны, с одной стороны, с динамичным характером финансово-хозяйственной деятельности предприятия, в ходе которой и происходят изменения в структуре разделов бухгалтерского баланса под влиянием внешних и внутренних факторов; с другой – с неопределенностью последствий некоторых фактов финансово-хозяйственной деятельности, а также информации, их описывающей, которые «порождают» изменения в динамике значимых статей.

В ходе изучения и анализа УФХД, представленных в бухгалтерской отчетности организации, нами установлено, что наибольшая их доля приходится на незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, неразрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами, существующие и потенциальные иски против общества.

Предложенные нами элементы методики аудита УФХД включают в себя не только проверку и группировку условных фактов по видам, но и установление природы незавершенных судебных разбирательств, оценку их состояния на отчетную дату, определение количественных и качественных показателей, способных оказать влияние на исход незавершенных судебных разбирательств, а также их мониторинг.

Таблица 4

ПРИМЕНЕНИЕ ЭКОНОМИКО-МАТЕМАТИЧЕСКИХ МЕТОДОВ В ПРОЦЕССЕ РЕАЛИЗАЦИИ ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТИ АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕДУР ОЦЕНКИ ВЛИЯНИЯ УФХД

Этапы	Последовательность действий аудитора	Порядок расчета	Условное обозначение
1-й этап	1. Относительная мера достижения <i>j</i> -м показателем целевого значения в каждом разделе актива (пассива) бухгалтерского баланса. 2. Значимость <i>j</i> -го показателя в каждом разделе актива (пассива) бухгалтерского баланса. 3. Комплексная оценка каждого раздела актива (пассива) бухгалтерского баланса. 4. Относительная мера достижения каждым разделом актива (пассива) бухгалтерского баланса целевого состояния. 5. Весомость показателей каждого раздела бухгалтерского баланса	$\beta_{jk} = \frac{X_{jk}^0}{\tilde{X}_{jk}}$ $\alpha_k = \frac{\beta_{jk}}{\sum_{j=1}^n \beta_{jk}}$ $C_k = \frac{1}{n} \sum_{j=1}^n \frac{X_{jk}^0}{\tilde{X}_{jk}}$ $\beta_k = \frac{C_k}{\tilde{C}_k}$ $\alpha_k = \frac{\beta_k}{\sum_{k=1}^m \beta_k}$	X_{jk}^0 – фактическое значение <i>j</i> -го показателя каждого раздела актива (пассива) бухгалтерского баланса; \tilde{X}_{jk} – целевое значение <i>j</i> -го показателя каждого раздела актива (пассива) бухгалтерского баланса
2-й этап	1. Эталонное значение преобразованного <i>j</i> -го показателя. 2. Вес <i>j</i> -го показателя. 3. Удельный вес <i>j</i> -го показателя	$Z_j^* = \frac{\bar{X}_j}{\sigma_j}$ $\beta_j = \frac{Z^*}{\sqrt{\sum (Z_j^*)^2}}$ $\alpha_j = \frac{\beta_j}{\sum \beta_j}$	X_{ij} – значение <i>j</i> -го показателя в год <i>t_i</i> исследуемого периода; \bar{X}_j – среднее значение <i>j</i> -го показателя; σ_j – среднее квадратическое отклонение <i>j</i> -го показателя
3-й этап	1. Относительная мера достижения <i>j</i> -м показателем целевого значения. 2. Весомость <i>j</i> -го показателя	$\beta_j = \frac{X_j^0}{\tilde{X}_j}$ $\alpha_j = \frac{\beta_j}{\sum \beta_j}$	X_j^0 – фактическое значение <i>j</i> -го показателя; \tilde{X}_j – целевое значение <i>j</i> -го показателя
4-й этап	1. Относительная мера достижения <i>j</i> -м показателем целевого значения. 2. Весомость <i>j</i> -го показателя	$\beta_j = \frac{X_j^0}{\tilde{X}_j}$ $\alpha_j = \frac{\beta_j}{\sum \beta_j}$	X_j^0 – фактическое значение <i>j</i> -го показателя; \tilde{X}_j – целевое значение <i>j</i> -го показателя

Авторами установлено, что природа судебных разбирательств predetermined их видами, а именно: о взыскании задолженности и об отмене (обжаловании) решений. Исходя из установленной природы незавершенных судебных разбирательств, нами предпринята попытка обозначить основные факторы, влияющие на их исход, т.е. проанализировать качественный аспект, присущий УФХД. В числе основных факторов, оказывающих влияние на исход судебных разбирательств, нами выделены:

- обязательства, вытекающие из условий договора;
- обязательства, вытекающие из законодательных норм (Налоговый, Таможенный, Уголовный кодексы РФ, федеральное законодательство);
- мнение компетентных лиц, выносящих решение, в отношении фактов хозяйственной деятельности;
- внутренние документы, распоряжения предприятия (в т.ч. учетная политика);
- платежеспособность, финансовое состояние юридических (физических) лиц;
- халатность, сговор;
- показания третьих лиц (банки, свидетели, страховые компании, медицинское освидетельствование, паспортные службы);
- поручительства, гарантии.

Оценка аудитором возможного исхода судебного разбирательства, с количественной точки зрения, на наш взгляд, является не менее важной. Однако в силу особенности предмета исследования не по всем видам незавершенных судебных разбирательств можно дать надежную количественную оценку. В связи с этим определение количественных показателей, способных оказать влияние на исход незавершенных судебных разбирательств, в процессе аудита требует дополнительных трудозатрат на проведение аудиторских процедур по существу.

Для качественной оценки показателей, способных оказать влияние на исход незавершенных судебных разбирательств, применяются выборочные методы. При этом обоснованный выбор должен опираться на профессиональное суждение аудитора, а также соответствовать поставленным целям и задачам проверки. Например, исход разбирательств в отношении взыскания задолженности с физических лиц зависит не только от обязательств, вытекающих из условий договора, но и от таких факторов, как:

- платежеспособность физического лица;
- умышленная выгода;

- халатность;
- местожительство;
- продолжительность жизни;
- поручители и т.д.

Результаты проведенного нами мониторинга показали, что незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства составляют весомую долю в составе прочей дебиторской и кредиторской задолженности. Это в свою очередь позволило определить информативность показателей дебиторской и кредиторской задолженности, формируемых под влиянием последствий УФХД, а также оценить их значимость (этапы 2-3).

Второй этап – определение информативности показателей дебиторской и кредиторской задолженности – заключается в выполнении аудитором трех математических действий (см. табл. 4) и делает возможным оценить количественный аспект значимости показателей дебиторской и кредиторской задолженности для оценки достоверности финансовой отчетности.

Достоинством реализации данного этапа в представленной методике является информативность результатов вычислений, которые позволяют определить приоритетные статьи дебиторской и кредиторской задолженностей, требующие особого внимания в процессе аудита УФХД в силу наибольшей значимости (веса) данных показателей. При этом полученные результаты расчета, произведенные с учетом особенностей деятельности организаций, в дальнейших расчетах при реализации следующего этапа аудита УФХД помогут определить значимость (весомость) полученных показателей. Полученные данные свидетельствуют о том, что к значимым показателям дебиторской задолженности относятся:

- дебиторская задолженность за реализованную продукцию;
- авансы, выданные за товарно-материальные ценности (ТМЦ);
- авансы, выданные за работы, услуги;
- дебиторская задолженность, образовавшаяся в результате переплаты по налоговым платежам и сборам;
- прочая задолженность, в том числе претензии к управлению Федерального казначейства Министерства финансов РФ.

Среди значимых показателей кредиторской задолженности необходимо выделить:

- кредиторскую задолженность, образовавшуюся по текущим налоговым платежам и сборам;
- задолженность перед персоналом предприятия;
- задолженность по приобретению ТМЦ;
- задолженность за услуги сторонних организаций по инвестиционной деятельности;
- задолженность за автотранспортные услуги сторонних организаций;
- авансы полученные;
- прочая задолженность.

Для оценки значимости (весомости) показателей дебиторской и кредиторской задолженности – третьего этапа – используем экономико-математические методы, алгоритм которых раскрыт нами в табл. 4. Для расчета используем наиболее информативные показатели, определенные нами на предыдущем этапе, значение которых превышает установленный порог значимости в 7%.

При рассмотрении результатов значимости показателей дебиторской и кредиторской задолженности не наблюдается устойчивых тенденций. В целом показателям с наибольшей значимостью являются в 2006 г. статья дебиторской задолженности «За проданную продукцию», в 2007 г. – статья дебиторской задолженности «Авансы, выданные за ТМЦ» (табл. 5). Данный факт позволил нам сделать вывод об имеющихся недостатках в

договорной политике предприятия. В связи с этим предложено внести описание процедур контроля за соблюдением договорной политики предприятия. Полученные результаты также свидетельствуют, что статья «Прочая задолженность» является значимой. Существенную долю в общей сумме прочей задолженности составляют незавершенные судебные разбирательства (более 30%). По нашему мнению, применение аналитических процедур, позволяющих оценить значимость показателей дебиторской и кредиторской задолженности, является оправданным в методике аудита УФХД.

Таблица 5

**ПОКАЗАТЕЛИ ДЛЯ ОЦЕНКИ ЗНАЧИМОСТИ
СТАТЕЙ ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ)
ОТЧЕТНОСТИ за 2006-2007 гг.**

Показатели	Годы	
	2006	2007
1	2	3
Бухгалтерский баланс		
Дебиторская задолженность		
За проданную продукцию	31,2	25,1
Авансы, выданные за товарно-материальные ценности	10,9	31,1
Авансы, выданные за работы, услуги	20,5	17,5
Переплата по налоговым платежам	28,8	14,4
Прочая задолженность	8,6	11,9
Кредиторская задолженность		
Текущие налоговые платежи	9,9	11,7
Задолженность перед персоналом предприятия	25,1	24,3
Задолженность по приобретению ТМЦ	5,7	16,5
Услуги сторонних организаций по инвестиционной деятельности	16,7	8,9
Автотранспортные услуги сторонних организаций	-	-
Авансы полученные	26,9	25,1
Прочая задолженность	15,7	13,5
Отчет «О прибылях и убытках»		
Прочие доходы		
Списание сумм резерва по сомнительным долгам при оплате дебиторской задолженности	82,3	23,8
Доходы на сумму неизрасходованного резерва по сомнительным долгам	-	-
Доходы в виде пеней за нарушение условий договора	1,2	6,7
Доходы в виде сумм поступлений в возмещение причиненных организации убытков	-	-
Доходы в виде сумм поступлений в погашение дебиторской задолженности, списанной ранее в убыток	-	37,2
Доходы в виде сумм кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности	16,5	32,3
Доходы в виде кредиторской задолженности, нереальной к взысканию	-	-
Прочие расходы		
Расходы в виде сумм отчислений в резерв по сомнительным долгам	27,1	34,9
Расходы в виде штрафов за нарушение условий договора	26,6	25,6
Расходы в виде пеней за нарушение условий договора	1,5	-
Расходы по возмещению причиненных организации убытков	-	-
Расходы в виде сумм дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности	15,1	32
Расходы в виде сумм дебиторской задолженности, нереальной к взысканию	7,6	4,4
Судебные расходы и арбитражные сборы	22,1	3,1

Поскольку последствия УФХД значимых статей дебиторской и кредиторской задолженности отражаются также в отчете «О прибылях и убытках», то следу-

щим этапом разработанной нами методики аудита УФХД является оценка значимости аналитических показателей статей прочих доходов и расходов, которая осуществляется аналогично третьему этапу.

Информация, содержащаяся в аналитических расшифровках, позволяет получить аудиторские доказательства в отношении весомостей статей прочих доходов и расходов в процессе аудита УФХД. Особенно актуальной является реализация данного этапа в методике аудита УФХД на крупных предприятиях, так как перечень статей, имеющих отношение к последствиям УФХД и входящих в состав стр. 090,100, обширен. По нашему мнению, аудиторю необходимо обратить особое внимание на следующие статьи отчета «О прибылях и убытках», формируемые под влиянием последствий УФХД (рис. 4).

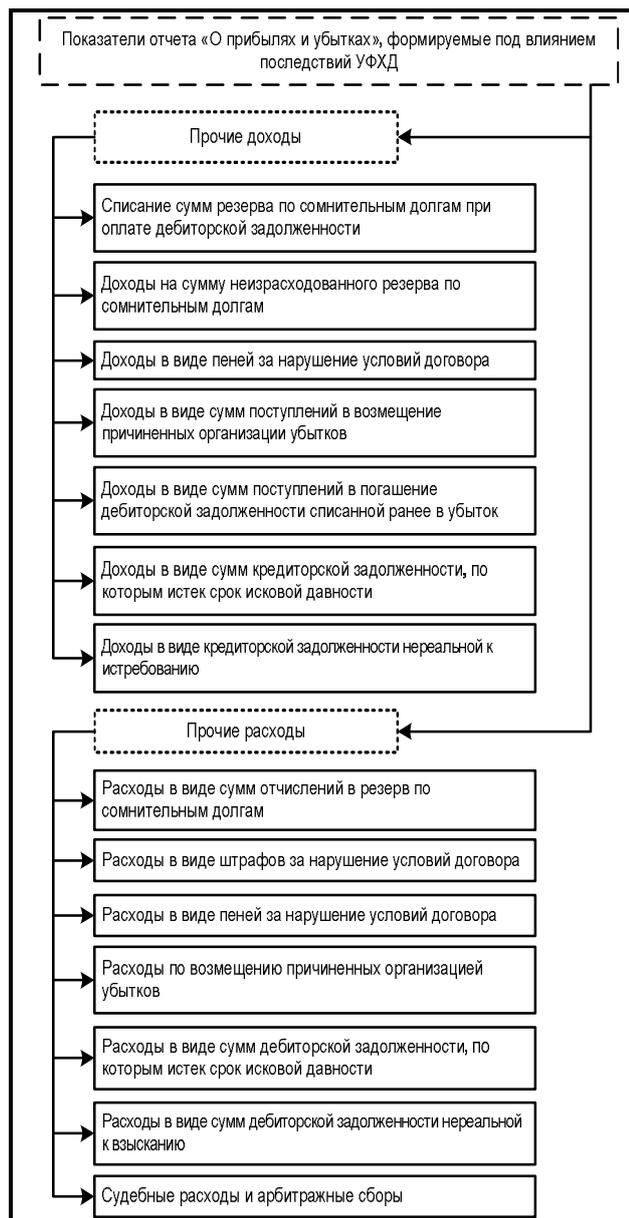


Рис. 4. Показатели отчета «О прибылях и убытках», формируемые под влиянием последствий УФХД

В результате проведенного исследования выявлены значимые статьи отчета «О прибылях и убытках», формируемые под влиянием последствий УФХД:

- «Расходы в виде сумм отчислений в резерв по сомнительным долгам»;
- «Расходы в виде штрафов, за нарушение условий договора»;
- «Судебные расходы и арбитражные сборы».

При этом снижение значимости статьи «судебные расходы и арбитражные сборы» в 2007 г. по сравнению с 2006 г. объясняется сокращением суммы незавершенных судебных разбирательств как по видам, так и в целом, что подтверждается в процессе реализации детальных процедур проверки оборотов и остатков по соответствующим счетам (см. табл. 5).

Таким образом, применение методики определения интегральной оценки по комплексу показателей позволило выявить значимые показатели финансовой отчетности, а также сформировать информативные показатели дебиторской и кредиторской задолженности, что является приоритетным направлением в проверке УФХД, поскольку предоставляет возможность определить их влияние на достоверность финансовой отчетности.

Вторым направлением разработанной нами методики аудита УФХД является оценка соблюдения принципа непрерывности деятельности организации. Анализ и оценка информации для получения обоснованных выводов относительно прошлого состояния предприятия с целью предвидения его жизнеспособности в будущем, по нашему мнению, являются важным моментом для успешного аудита УФХД.

Однако основной акцент в разработанной нами методике аудита УФХД при оценке применения принципа непрерывности деятельности организации мы также делаем на этапах определения значимости показателей:

- бухгалтерского баланса;
- дебиторской и кредиторской задолженности;
- аналитических показателей статей прочих доходов и расходов, затрагивающих последствия УФХД.

По нашему мнению, именно эти этапы проверки в большей степени способны оказать влияние на формирование мнения аудитора в отношении оценки применения принципа непрерывности деятельности организации. В разработанной нами методике при оценке соблюдения принципа непрерывности деятельности важна реализация аналитических процедур по следующим направлениям:

- оценка финансового состояния;
- анализ финансовой устойчивости;
- ликвидности и платежеспособности;
- рентабельности и финансовых показателей.

Отметим, что предлагаемые аналитические процедуры при оценке непрерывности деятельности экономического субъекта являются несложными и наиболее наглядными, а выбор показателей универсален и может использоваться аудитором для любой организации независимо от сферы деятельности. В результате полученные в процессе реализации аналитических процедур доказательства, по нашему мнению, способны оказать влияние на оценку аудитором непрерывности деятельности организации.

Результаты применения аналитических процедур служат обоснованием итогового мнения аудитора о достоверности отчетности и соблюдении норм действующего законодательства, так как последствия УФХД являются факторами, обуславливающими необходимость модифицирования аудиторского заключения, в т.ч. в отношении применимости допущения непрерывности деятельности данной организации (рис. 5).



Рис. 5. Влияние УФХД и их последствий на выбор вида аудиторского заключения

Апробация методики аудита УФХД, основанной на применении аналитических процедур и процедур по существу, подтвердила возможность ее реализации для оценки достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и применимости допущения непрерывности деятельности, а также позволила сформулировать рекомендации по раскрытию информации об УФХД в учетной политике и отчетности экономических субъектов.

В соответствии с нашим подходом учетная политика выступает основным элементом системы бухгалтерского учета, позволяющим обеспечить соблюдение норм действующего законодательства и достоверность финансовой информации.

На основании оценки выбора и содержания существенных параметров моделирования учетной политики в процессе аудита УФХД авторами сформулированы рекомендации по формированию достоверной и полной информации об условных фактах в финансовой отчетности.

В первую очередь, на наш взгляд, следует обратить внимание на выявление и оценку зависимости между элементами методического раздела учетной политики, позволяющими учитывать последствия УФХД, и значимыми показателями финансовой отчетности. В этой связи нами предлагается дополнить методический раздел учетной политики элементами: «Дебиторская и кредиторская задолженность» и раскрыть в ней информацию о возможных последствиях УФХД.

Кроме того, особое внимание должно уделяться определению существенных способов ведения бухгалтерского учета организации, исходя из отраслевых особенностей. Разработка такого элемента методического раздела учетной политики, как «Специальные резервы, образованные в связи с последствиями УФХД», и создание его в бухгалтерском учете позволяют учитывать последствия УФХД с учетом особенностей машиностроения, химической промышленности. По нашему убеждению, проверка создания и правильности исчисления данных резервов в процессе

аудита УФХД для предприятий с особо опасным производством является обязательной и необходимой процедурой.

Таким образом, интеграция бухгалтерского, юридического и отраслевого подходов к задачам внешнего аудита и реализация их в разработанной нами методике аудита УФХД повышает объективность оценки достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соблюдения принципа непрерывности деятельности организации и тем самым обеспечивает высокий уровень качества аудиторских услуг.

Литература

1. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. №283. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. События после отчетной даты [Электронный ресурс] : правило (стандарт) аудиторской деятельности : утв. постановлением Правительства РФ от 4 июля 2003 г. №405. // М-во финансов РФ [сайт]. – Режим доступа: <http://minfin.ru>.
3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. События после отчетной даты [Электронный ресурс] : ПБУ 7/98 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 1998 г. №56н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Условные факты хозяйственной деятельности [Электронный ресурс] : ПБУ 8/01 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 28 нояб. 2001 г. №96н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Аудит [Текст] : учеб. / под ред. В.И. Подольского. – М. : Экономика, 2003. – 494 с.
8. Василевич И.П. Аудиторская проверка последствий событий после отчетной даты и условных фактов хозяйствен-

- ной жизни [Текст] / И.П. Василевич, М.В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 2001. – №4. – С. 40-47.
9. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности [Текст] : учеб. пособие для вузов / М.А. Вахрушина, Л.А. Мельникова, Н.С. Пласкова ; под ред. М.А. Вахрушиной. – М. : Омега-Л, 2006. – 567 с.
 10. Волович М.А. Готовим бухгалтерскую отчетность [Текст] / М.А. Волович, А.А. Салтыкова, В.Я. Соколов, Л.З. Шнейдман; под ред. проф. Л.З. Шнейдман. – М. : Бухгалтерский учет, 2002. – 160 с.
 11. Дмитриева О.Г. Международные стандарты финансовой отчетности в менеджменте [Текст] / О.Г. Дмитриева, А.И. Леусский, Т.Н. Малькова. – М. : Высшее образование, 2007. – 277 с.
 12. Лищук Е.Н. Аудит условных фактов хозяйственной деятельности [Текст] : автореф. дис. ... канд. экон. наук / Е.Н. Лищук. – Новосибирск, 2009. – 20 с.
 13. Подольский В.И. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности [Текст] : учеб. пособие / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова; под ред. В.И. Подольского. – М. : Вузовский учебник, 2006. – 302 с.
 14. Шаланов Н.В. Системный анализ. Кибернетика. Синергетика : Математические методы и модели. Экономические аспекты [Текст] / Н.В. Шаланов. – Новосибирск : НГТУ, 2008. – 288 с.

Ключевые слова

Условные факты хозяйственной деятельности; аудит; методика; аналитические процедуры.

*Аманжолова Бибигуль Ашкеновна;
Лищук Елена Николаевна*

РЕЦЕНЗИЯ

Вопросы учета и аудита условных фактов хозяйственной деятельности (УФХД) формируют в настоящее время сложную проблемную область, исследование которой лежит в плоскости формирования и реализации профессионального суждения бухгалтера и аудитора. Сложившаяся ситуация обусловлена неопределенностью последствий перехода УФХД из разряда условных в разряд реальных. Учитывая потенциальную существенность влияния последствий УФХД на финансовую отчетность организации, федеральные стандарты аудиторской деятельности акцентируют особое внимание на необходимость глубокого исследования учетной и отчетной информации, связанной с УФХД в процессе аудиторской проверки. При этом следует констатировать отсутствие обоснованной, аргументированной методической базы реализации аудиторских процедур, что не способствует обеспечению надлежащего качества аудита. В связи с этим актуальность и своевременность представленной на рецензирование статьи не вызывает сомнения.

Из содержания статьи очевидно, что исследование посвящено не только методическому обеспечению аудита, но концептуальных основ его организации. Несомненный интерес представляет предложенная авторами классификация УФХД, отличающаяся от уже имеющихся расширением классификационных признаков, необходимых для обогащения не только теории финансового бухгалтерского учета, но и аудита. Особую научную и практическую ценность, на наш взгляд, имеют следующие аспекты:

- во-первых, методика аудита УФХД, предложенная авторами, ориентированная на сочетание количественных и качественных аналитических и процедур по существу. Именно это и отличает ее от методики, существующих в настоящее время;
- во-вторых, предложенные аналитические процедуры, основанные на применении экономико-математических методов. Авторы останавливаются на подробном описании действий аудитора при реализации каждого этапа аудиторской проверки условных фактов хозяйственной деятельности;
- в-третьих, дополнение методического раздела учетной политики элементами, обеспечивающими достоверность информации финансовой отчетности.

Считаю, что важность сформулированных выводов и рекомендаций определяет необходимость их публикации.

Шапошников А.А., д.э.н., профессор кафедры аудита Сибирского университета потребительской кооперации

4.1. AUDIT OF CONDITIONAL FACTS OF ECONOMIC ACTIVITIES: THEORY, METHODOLOGY, PRACTICE

B.A. Amanzholova, Doctor of Science in Economics
Professor in the Chair of Audit;

E.N. Lishchuk, Candidate of Science in Economics

Siberian University of Consumer Cooperation

In the article presents the theoretical, methodological and methodical foundations for audit of conditional facts of economic activities. The authors have developed the procedure of audit of conditional facts of economic activities based on the combination of economic and mathematical methods. Features of application of combination of economic and mathematical methods are opened and actions of the auditor in the course of audit.

Literature

1. The Program of reforming of book keeping according to the International standards of the financial reporting, it is confirmed by the Governmental order of the Russian Federation from 06.03.1998 №283.
2. The Concept of development of book keeping and the reporting in the Russian Federation on intermediate term prospect, it is confirmed by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 01.07.2004 №180.
3. The Rule (standard) of auditor activity «Events after accounting date», is confirmed by the Governmental order of the Russian Federation from 04.07.2003 №405.
4. Position on book keeping (PBK 7/98) «Events after accounting date», is confirmed by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 25.11.1998 №56n (taking into account changes and additions).
5. Position on book keeping (PBK 8/01) «The Conditional facts of economic activities», is confirmed by the Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation from 28.11.2001 №96n (taking into account changes and additions).
6. Federal rules (standards) of auditor activity: The governmental order of Dews. Federations from 23 sept. 2002 №696 (taking into account changes and additions).
7. M.A. Vahrushina, L.A. Melnikova, N.S. Plaskova. International standards of the financial reporting: studies. The grant for high schools / Under the editorship of M.A. Vahrushina. – M: Omega-I, 2006. – 567 p.
8. O.G. Dmitriev, A.I. Leusski, T.N. Malkova. International standards of the financial reporting in management. – M: Higher education, 2007. – 277 p.
9. Audit: the Textbook / Under the editorship of V.I. Podolski. – M: Economist, 2003. – 494 p.
10. I.P. Vasilevich, M.V. Semenova. Auditor check of consequences of events after accounting date and the conditional facts of an economic life // Book keeping. – 2001. – №4. – p. 40-47.
11. V.I. Podolski, A.A. Savin, L.V. Sotnikova. International and intrafirm standards of auditor activity: studies. The grant / Under the editorship of V.I. Podolski. – M: the High school textbook, 2006. – 302 p.
12. Volovich M.A, Saltykova A.A., Sokolov V.Y., Shnejdman L.Z. Prepare the accounting reporting / Under the editorship of prof. L.Z. Shnejdman. – M: Book keeping, 2002. – 160 p.
13. Shalanov N.V. System the analysis. Cybernetic. Synergetic: Mathematical methods and models. Economic aspects. – Novosibirsk: NSTU, 2008. – 288 p.
14. E.N. Lishchuk. Audit of the conditional facts of economic activities//the dissertation Author's abstract on competition of a scientific degree of Cand.Econ.Sci. – Novosibirsk: SUCC, 2009. – 20 p.

Keyword

The conditional facts of economic activities; audit; methodology; analytical procedures