

## 4.2. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Аманжолова Б.А., д.э.н., доцент,  
профессор кафедры аудита;  
Карпутова И.Г., к.э.н., преподаватель  
кафедры бухгалтерского учета

*Сибирский университет  
потребительской кооперации*

В статье представлены теоретические и методологические аспекты аудита учетной политики. Авторами разработаны и апробированы направления проверки учетной политики, основанные на положениях аудиторских стандартов и применении экономико-математических методов. В статье рассматриваются аналитические процедуры в аудите учетной политики, позволяющие одновременно оценить организацию и функционирование систем внутреннего контроля, бухгалтерского учета и соблюдение предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

### ВВЕДЕНИЕ

Важнейшими факторами, обеспечивающими достоверность информации о финансовом состоянии и результатах деятельности хозяйствующих субъектов, выступают обоснованность формирования и последовательность применения положений учетной политики, что определяет значимость реализации контрольных и аналитических возможностей бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. Процесс формирования и качество информации определяются эффективностью применяемой учетной политики, выступающей значимым объектом аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В настоящее время в теории и практике аудита наиболее актуальными являются проблемы обеспечения качества аудиторских услуг. Несмотря на многочисленные разработки основных положений аудита, следует констатировать, что не учтена взаимосвязь между информацией, представленной в финансовой (бухгалтерской) отчетности, и учетной политикой, в которой реализуются требования своевременного формирования экономической информации, ее достоверности, доступности и полезности для пользователей. Кроме того, не уделяется должного внимания отраслевой специфике деятельности аудируемых лиц.

В этой связи важность разработки методического обеспечения аудита учетной политики, необходимость обоснования и внедрения его в практику внешнего и внутреннего контроля очевидны.

В целях совершенствования методического обеспечения аудита учетной политики авторами определены теоретические основы исследования учетной политики; сформулирована последовательность процедур аудита учетной политики; разработана и апробирована методика аудита учетной политики; систематизированы подходы к установлению границ существования в аудите учетной политики.

### 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Анализ научных и методических трудов отечественных ученых позволил нам обосновать собственное отношение к учетной политике. С одной стороны, мы согласны с устоявшимся мнением относительно роли учетной политики как важнейшего элемента системы бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов. С другой стороны, анализ подходов к определению сущности этого внутреннего регламента позволяет нам констатировать некоторую, на наш взгляд, ограниченность в рассмотрении учетной политики как совокупности принципов и правил, регламентирующих мето-

дические и организационные основы ведения бухгалтерского учета.

Результаты анализа различных определений учетной политики демонстрируют эволюцию взглядов ученых на ее сущность, начиная от упрощенного понимания учетной политики как совокупности или набора правил, методов учета и заканчивая осознанием ее комплексного характера, а также связей с внутренней и внешней средой организации. Так, первенство в определении учетной политики в отечественном бухгалтерском учете принадлежит А.С. Бакаеву и Л.З. Шнейдману, которые понимают ее как «порядок осуществления первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности предприятия, или реализация метода бухгалтерского учета» [4]. Я.В. Соколов и М.Л. Пятав под учетной политикой понимают «выбор методологических приемов, которые позволяют администрации предприятия легальными способами получить желаемую величину финансового результата», что отражает совокупность элементов метода, позволяющих влиять на формирование финансовых результатов [10].

В определении Р.А. Алборова определены цели составления учетной политики: «Учетная политика представляет собой совокупность принципов и правил (вариантов) организации и технологии реализации способов (метода) бухгалтерского учета в организации с целью формирования максимально оперативной, полной, объективной и достоверной финансовой и управленческой информации о ее деятельности» [3].

По мнению С.А. Николаевой, «учетная политика предприятия представляет собой совокупность принципов и правил, регламентирующих методические и организационные основы ведения бухгалтерского учета на предприятии в условиях действующей нормативной базы на данный момент времени» [9].

Определение Н.П. Кондракова содержит методический аспект, исходя из направлений и специфики деятельности: «Учетная политика – это выбор организацией вариантов учета и оценки объектов учета, по которым разрешается вариантность, а также формы, техника ведения и организации бухгалтерского учета исходя из установленных допущений, требований и особенностей ее деятельности» [8].

Приведенные трактовки определения учетной политики отражают эволюцию взглядов ученых и специалистов на ее сущность, начиная от упрощенного понимания учетной политики как совокупности или набора правил, методов учета и заканчивая осознанием ее комплексного характера, а также связей с внутренней и внешней средой организации. Обобщение и анализ информации об учетной политике позволяют констатировать отсутствие взаимосвязи между учетной политикой и качеством информации, представленной в финансовой (бухгалтерской) отчетности. На наш взгляд, в учетной политике реализуются не только требования своевременного формирования экономической информации, ее достоверности, но и полезности для пользователей, так как возможность выбора конкретных способов ведения бухгалтерского учета, особенности использования этих приемов и составляют в целом степень свободы хозяйствующих субъектов в формировании учетной политики.

По нашему мнению, именно от учетной политики во многом зависит эффективность финансового управления, возможность реализации контрольных функций бух-

галтерского учета и степень достоверности бухгалтерской отчетности. Считаем, что в современных условиях исследование теоретических и методических аспектов формирования, применения и раскрытия информации об учетной политике должно проводиться во взаимосвязи интересов пользователей информации и практических возможностей независимого (внешнего) аудита. Наш подход основан на понимании значимой роли аудита в формировании общественного мнения о деятельности хозяйствующих субъектов, основанного на информации финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с этим необходимо отметить, что вопросы формирования учетной политики и ее исполнения относятся к значимым областям аудита, оказывающим влияние на мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. Нами проанализированы положения федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности с целью выявления областей аудита, для которых информация учетной политики определяет перечень и состав аудиторских процедур [2]. Установлено, что в 13 из 33 действующих правил (стандартов) аудиторской деятельности содержатся ссылки на необходимость исследования различных аспектов учетной политики. Кроме того, в этих документах учетная политика рассматривается как один из основополагающих документов, регламентирующих деятельность организаций. Общим в отмеченных ссылках является указание аудиторам обращать внимание на правильность формирования и использования хозяйствующим субъектом положений по учетной политике. Также выявлено указание на обязательность запроса аудитором информации о разногласиях с руководством аудируемого лица в отношении учетной политики в рамках осуществления процедур внутреннего контроля качества аудита.

Нами предпринята попытка определения места и роли учетной политики хозяйствующих субъектов в осуществлении аудиторской деятельности на основе требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности» и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности [1, 2]. Результаты анализа указанных нормативных актов позволили определить учетную политику как источник получения аудиторских доказательств для подтверждения достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности (рис. 1).

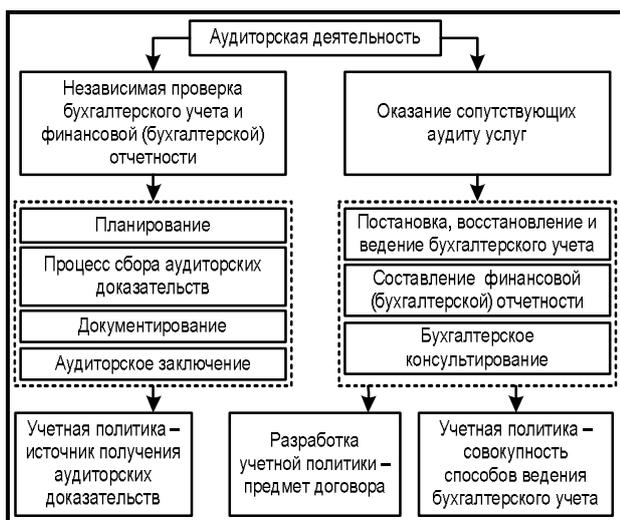


Рис. 1. Место и роль учетной политики в организации аудиторской деятельности

В целях повышения качества аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, Министерство финансов РФ ежегодно, начиная с отчетности за 2004 г., издает рекомендации по аудиту годовой бухгалтерской отчетности, в которых особое внимание уделено полноте и раскрытию информации, содержащейся в финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица. Так, с учетом сложившейся в 2009 г. экономической ситуации, в рекомендациях указано, что при проведении аудита бухгалтерской отчетности необходимо уделить особое внимание раскрытию информации о финансовых вложениях, информации о забалансовых статьях, о неопределенности в деятельности аудируемого лица, о полученных займах, об условных обязательствах. Анализ содержания указанных рекомендаций позволил нам выделить в качестве приоритетного направления аудита оценку обоснованности учетной политики аудируемого лица в отношении отдельных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, а именно таких ее элементов, как полнота, стоимостная оценка, точное измерение, представление и раскрытие (рис. 2).

Мы считаем, что цель формирования методики аудита учетной политики состоит в комплексной оценке ее положений в соответствии с нормами действующего законодательства и в определении существенных элементов, оказывающих влияние на формирование мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.



Рис. 2. Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности

Следовательно, основными задачами аудита учетной политики хозяйствующих субъектов в рамках аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности являются:

- изучение системы организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля, на основе которых определяется объем и порядок проведения аудиторских процедур;
- оценка отдельных положений учетной политики для определения их влияния на показатели бухгалтерской отчетности и их достоверность;
- оценка полноты раскрытия избранных способов ведения бухгалтерского учета, существенно влияющих на показатели бухгалтерской отчетности;
- обоснование мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности с учетом влияния существенных элементов учетной политики.

Вышесказанное позволяет нам рассматривать учетную политику как элемент системы бухгалтерского учета, представляющий собой совокупность способов и методов бухгалтерского учета хозяйственных операций конкретного аудируемого лица и являющийся источником получения аудиторских доказательств, обосновывающих

мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета действующему законодательству.

Таким образом, в качестве теоретических основ аудита учетной политики нами рассматриваются следующие положения:

- сущность учетной политики как элемента системы бухгалтерского учета;
- природа учетной политики как источника аудиторских доказательств и как объекта аудита;
- цель и задачи аудита учетной политики, учитывающие двойственный характер этого регламента.

## 2. НАПРАВЛЕНИЯ АУДИТА УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Методические подходы к организации аудиторской проверки учетной политики, как правило, представлены в научных работах, посвященных организации и методике внешнего аудита: или как отдельный участок проверки, или в рамках комплексной аудиторской проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности. При этом в методиках различных авторов учтены потребности разных групп пользователей бухгалтерской отчетности. Однако при определении целей не учтены отраслевые особенности деятельности аудируемых лиц, влияющие на перечень и содержание аудиторских процедур. Кроме того, в существующих методиках отсутствует комплексный подход к оценке учетной политики как ключевому элементу системы организации бухгалтерского учета, оказывающему влияние на мнение аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности.

Нами выделены объекты аудита учетной политики:

- с одной стороны, организация и функционирование систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, при оценке которых необходимо осуществлять тестирование;

- с другой – отдельные предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, для подтверждения которых применяются процедуры по существу.

Для представления процесса получения аудиторских доказательств воспользуемся этапами, выделенными профессором С.М. Бычковой:

- первый – установление цели и выбор процедур сбора;
- второй – наблюдение фактов хозяйственной жизни и описание доказательств, выполненных в ходе проверки;
- третий - оценка собранных доказательств [5, с. 36].

Значение и роль каждого из указанных этапов определяются степенью важности результатов, полученных на определенной стадии аудиторской проверки, с точки зрения общих итогов и объемов затрачиваемого времени.

Для получения доказательств аудитор должен осуществлять аудиторские процедуры, под которыми понимают порядок и последовательность действий аудитора в процессе получения доказательств.

В составе аудиторских процедур выделяют:

- тестирование средств внутреннего контроля – проверки в целях получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- процедуры проверки по существу – нацелены на получение аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Под процедурами проверки понимаются: детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатков средств на счетах бухгалтерского учета и аналитические процедуры.

Разработанная нами схема получения аудиторских доказательств в процессе использования информации об учетной политике аудируемого лица в отношении организации и функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля представлена на рис. 3.



Рис. 3. Формирование процесса получения аудиторских доказательств в отношении систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля



Рис. 4. Формирование процесса получения аудиторских доказательств в отношении соблюдения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности

При формировании программы аудиторской проверки учетной политики в отношении подтверждения отдельных предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности нами учтены специфические особенности деятельности производственных предприятий. Объем и характер процедур получения аудиторских доказательств для формирования мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, ориентированных на обязательность анализа информации об учетной политике, представлены на рис. 4.

Так, если речь идет об производственных организациях, то наш подход основан на выделении групп однотипных операций производственного цикла, поскольку особенности технологического процесса оказывают влияние именно на операции этого цикла (в сравнении с финансово-инвестиционным циклом, циклом получения доходов и др.). Поэтому в предложенной методике выделены указанные группы с целью определения существенных элементов учетной политики для аудиторской оценки выбора и раскрытия способов ведения бухгалтерского учета активов и обязательств, формируемых в результате этих операций, исходя из технологических особенностей деятельности производственных организаций. При проверке организаций других отраслей народного хозяйства указанный этап требует адаптации к условиям и специфике их деятельности.

По нашему мнению, содержание учетной политики производственных предприятий должно раскрывать и подтверждать предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, так как:

- положения учетной политики определяют полноту, поскольку средства контроля реализуются через организационно-технический аспект учетной политики посредством использования унифицированных, отраслевых форм

первичной учетной документации и форм, разрабатываемых и утверждаемых самостоятельно с учетом специфики деятельности;

- отдельные элементы методологического раздела учетной политики определяют стоимостную оценку активов и обязательств через балансовую стоимость объектов;
- закрепление в учетной политике порядка формирования резервов, механизма распределения расходов вспомогательных производств, косвенных расходов, расходов будущих периодов между видами деятельности и производственными подразделениями способствует их точному измерению и отражению в бухгалтерской отчетности аудируемого периода;
- отдельные элементы учетной политики формируют структуру и содержание пояснительной записки к бухгалтерской (финансовой) отчетности, посредством чего реализуется предпосылка представления и раскрытия информации об объектах бухгалтерского учета в отчетности хозяйствующих субъектов.

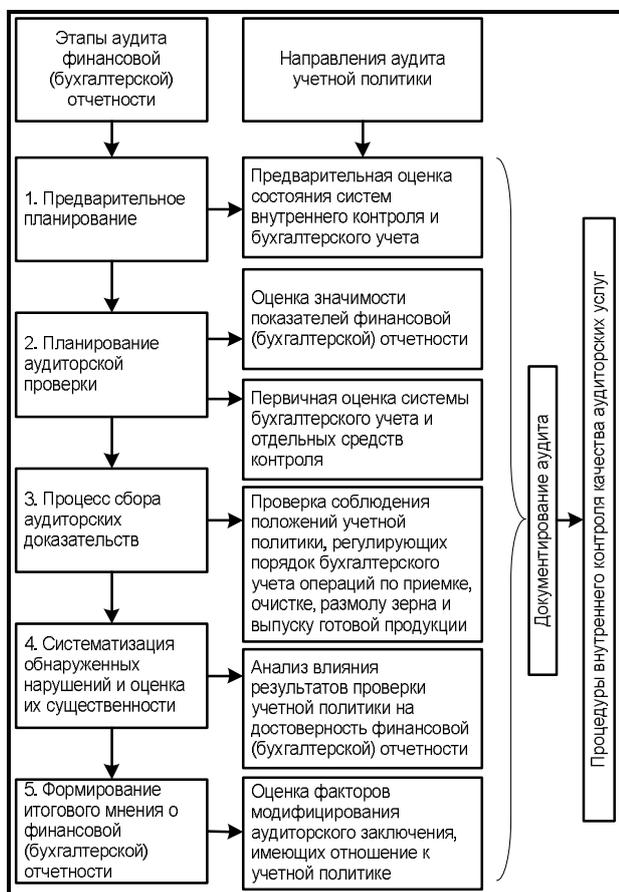
Нами предложена и апробирована методика аудита учетной политики, основанная на положениях аудиторских стандартов, регулирующих планирование, документирование, процесс сбора аудиторских доказательств, и предполагающая последовательное тестирование систем внутреннего контроля, бухгалтерского учета и процедуры по существу. При этом, выделяя этапы проверки, мы рассматриваем учетную политику, с одной стороны, как источник аудиторских доказательств, а с другой – как объект, по отношению к которому осуществляются контрольные мероприятия.

Целью аудита учетной политики в разработанной нами методике является комплексная оценка положений учетной политики в соответствии с нормами действующего законодательства и определении существенных элементов, оказывающих влияние на формирование мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Анализ нормативных документов и методического обеспечения в области внешнего и внутреннего аудита учетной политики свидетельствует о том, что большинство методических разработок ограничено описанием процедур проверки соответствия учетной политики требованиям действующего законодательства и не учитывает ни масштабы, ни отраслевую специфику хозяйствующих субъектов. Кроме того, реализация предлагаемых разными авторами процедур основана на широком применении профессионального суждения, что повышает уровень субъективизма аудиторских оценок.

Считаем, что в основе формирования аудита учетной политики производственных организаций лежит анализ их отраслевых особенностей.

В нашей методике базой аудита учетной политики является совокупность аудиторских процедур, позволяющих одновременно оценить организацию и функционирование систем внутреннего контроля, бухгалтерского учета и соблюдение предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (рис. 5). В связи с этим целесообразно и необходимо выделение в составе аудиторских процедур по существу аналитических процедур.



**Рис 5. Этапы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности и направления аудита учетной политики**

При выделении этапов проверки мы руководствовались отношением к учетной политике, с одной стороны, как к источнику аудиторских доказательств, а с другой стороны – как к самостоятельному объекту аудита, по отношению к которому осуществляются контрольные мероприятия.

### 3. АНАЛИТИЧЕСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В АУДИТЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

Мы считаем целесообразным и необходимым выделение в составе аудиторских процедур по существу аналитических процедур. Во-первых, применение аналитических процедур позволит оценить структурно-динамические изменения, произошедшие в аудируемом периоде, и обосновать их влияние на обязательность раскрытия в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации об учетной политике. Во-вторых, результаты применения количественных аналитических процедур позволяют ранжировать элементы учетной политики по их значимости, что существенно сократит затраты времени на тестирование учетной политики без ущерба качеству аудиторских услуг.

Особенностью предложенной методики является необходимость оценки значимости показателей бухгалтерского баланса на этапе планирования до осуществления процедур тестирования систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета. Мы считаем, что направленное тестирование должно осуществляться по отношению к способам учета активов и обязательств, являющихся значимыми в бухгалтерской отчетности конкретных хозяйствующих субъектов. Для выделения значимых показателей отчетности можно применять как традиционный аудиторский подход к оценке существенности, так и аналитические методы системного анализа, предполагающие последовательное осуществление ряда действий (рис. 6).



**Рис. 6. Порядок применения аналитических методов системного анализа в аудите учетной политики**

Выделение значимых показателей позволило нам оценить организацию и функционирование систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета в отношении элементов, оказывающих влияние на достоверность показателей отчетности.

Алгоритм расчета значимости показателей баланса для выделения существенных статей, подлежащих проверке при аудите учетной политики, основан на применении аналитических методов системного анализа, разработанных профессором Н.В. Шалановым [11], и имеет следующую последовательность действий.

1. Определяется относительная мера достижения  $j$ -м показателем (статьей баланса) целевого значения в  $k$ -м блоке (каждом разделе баланса) ( $\beta_{jk}$ ).

$$\beta_{jk} = \frac{x_{jk}^0}{x_{jk}^*}, \quad (1)$$

где

$x_{jk}^0$  – фактическое значение  $j$ -го показателя (статьи баланса)  $k$ -го блока (раздела баланса);

$x_{jk}^*$  – эталонное (целевое) значение  $j$ -го показателя (статьи баланса)  $k$ -го блока (раздела баланса).

В качестве эталонного (целевого) значения выступают показатели за предшествующие отчетные периоды.

2. Рассчитывается весомость (значимость)  $j$ -го показателя (статьи баланса) в комплексной оценке  $k$ -го блока (раздела баланса)  $\alpha_{jk}$ .

$$\alpha_{jk} = \frac{\beta_{jk}}{\sum_{j=1}^n \beta_{jk}}, \quad (2)$$

где

$n$  – количество элементов (статей) в  $k$ -м блоке (разделе баланса).

3. Определяется комплексная оценка  $k$ -го блока (раздела баланса)

$$c_k = \frac{1}{n} \sum_{j=1}^n \alpha_{jk} \quad (3)$$

4. Определяется относительная мера достижения  $k$ -м блоком (разделом баланса) целевого значения  $\beta_k$ :

$$\beta_k = \frac{c_k^0}{c_k}. \quad (4)$$

5. Определяется весомость (значимость)  $k$ -го блока (раздела баланса) в валюте баланса  $\alpha_k$ :

$$\alpha_k = \frac{\beta_k}{\sum_{k=1}^m \beta_k}. \quad (5)$$

6. Рассчитывается комплексная оценка актива и пассива баланса  $c$ :

$$c = \frac{1}{m} \sum_{k=1}^m c_k. \quad (6)$$

7. Рассчитывается значимость разделов баланса:

$$y_k = \sum_{j=1}^n \alpha_{jk} x_{jk}. \quad (7)$$

Таким образом, применение аналитических методов системного анализа, учитывающих изменения в структуре отдельных показателей и статей баланса, позволяет выделить приоритетные статьи финансовой отчетности с точки зрения важности анализа положений учетной политики, определяющих значение тех или иных показателей, характеризующих финансовое состояние и финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта.

Наряду с тестированием элементов учетной политики, определяющих формирование конкретных показателей, на этапе планирования осуществляются контрольные процедуры в отношении общих элементов, формирующих систему бухгалтерского учета производственных предприятий. При оценке соответствия

избранных способов ведения бухгалтерского учета отраслевым, технологическим, структурным и иным особенностям в нашей методике большое внимание уделено специфике деятельности указанных субъектов.

Особенностью предложенной методики аудита учетной политики является применение аналитических процедур, позволяющих ранжировать элементы учетной политики по их значимости в процессе формирования достоверной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Наш подход к применению аналитических процедур основан на следующих базовых положениях:

- требования к качеству финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- цель аудита отчетности;
- содержание категории «существенность»;
- порядок установления границ существенности по отношению к финансовой отчетности и отдельным объектам аудита;
- особенности применения категории «существенность» в реализации методики аудита учетной политики.

Согласно действующим нормативным актам, бухгалтерская отчетность должна давать полное и достоверное представление о финансовом положении предприятия, финансовых результатах его деятельности.

Требование полноты реализуется посредством учета категории «существенность», позволяющей формировать и предоставлять пользователям достоверную бухгалтерскую отчетность при соблюдении императивных норм и учитывать специфику деятельности хозяйствующего субъекта. Требование достоверности реализуется посредством независимого аудита бухгалтерской отчетности, основная цель которого – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета действующему законодательству.

Решение вопроса о том, является ли показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения, т.е. существенность при формировании бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов. Количественным порогом существенности в соответствии с общепринятыми нормами бухгалтерского учета является сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных составляет не менее 5%. Количественная оценка показателя существенности отдельных статей отчетности зависит от объема производства и реализации продукции, численности работающих, стоимости имущества организации и определяется способами ведения бухгалтерского учета отдельных объектов.

Качественной характеристикой выступает способность влиять на экономические решения пользователей, основанные на данных бухгалтерской отчетности. Качественная оценка показателя существенности зависит от отраслевой принадлежности и вида осуществляемой деятельности, управленческой структуры, степени развития информационной системы, материальной базы и определяется особенностями технологического процесса.

Концепция существенности, или «материальности» (от англ. materiality), является одной из основополагающих в аудите. Согласно данной концепции, аудитор обязан установить не абсолютную точность данных проверяемой бухгалтерской отчетности, а ее достоверность во всех существенных аспектах.

С качественной точки зрения, аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят ли нет существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения в совершенных хозяйствующим субъектом финансовых и хозяйственных операциях от требований нормативных актов Российской Федерации.

Количественной характеристикой выступает уровень существенности, который может определяться как абсолютное значение или как относительная величина ошибки. При этом федеральное правило (стандарт) №4 «Существенность в аудите» не устанавливает четкой процедуры определения уровня существенности, так как она может быть разработана и утверждена в виде внутрифирменного стандарта. С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности или в совокупности выявленные отклонения этот критерий. В случае, если выявленные ошибки не выше установленного уровня существенности, то данные искажения отчетности считаются несущественными, и аудитор имеет право выдать безоговорочное положительное аудиторское заключение. Если выявленные ошибки превосходят установленный уровень существенности, то данные искажения отчетности считаются существенными, и аудитор имеет право выдать модифицированное аудиторское заключение.

В соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите» аудиторские фирмы должны разработать внутрифирменный стандарт, определяющий порядок расчета уровня существенности. При расчете уровня существенности аудитор может использовать как базовые показатели отчетного года, так и средние значения отчетного года и предшествующих лет [2].

Необходимо отметить, что традиционно в аудите отчетности рассматривается существенность обнаруженных ошибок и искажений в процессе анализа их влияния на достоверность отчетности. Мы согласны с тем, что уровень существенности зависит от следующих особенностей аудируемого лица:

- отраслевой принадлежности;
- размера предприятия;
- суммы прибыли до налогообложения;
- стоимости оборотных средств;
- суммы валюты баланса;
- суммы капитала;
- наличия условных обязательств;
- наличия необычных статей в отчетности.

Наряду с этим считаем, что применительно к аудиту учетной политики существенность должна рассматриваться с трех позиций:

- существенность обнаруженных ошибок и искажений, связанных с порядком применения учетной политики;
- существенность показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- существенность информации учетной политики (рис. 7).

Наш подход к применению существенности в ходе аудиторской проверки учетной политики заключается в выявлении обстоятельств, значительно влияющих на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующего субъекта. К таким обстоятельствам мы относим степень соответствия учетной политики требованиям действующего законодательства и соблюдение норм внутреннего регламента в процессе ведения бухгалтерского учета и составления отчетности.

В соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности «Планирование аудита», «Документирование аудита», «Существенность в аудите», порядок установления границ существенности должен быть документально оформлен и утвержден руководителем аудиторской организации в качестве внутрифирменного стандарта [2].



Рис. 7. Существенность в аудите учетной политики

При проверке хозяйствующего субъекта в плане и программе аудита должен быть указан абсолютный или относительный уровень существенности.

Основные положения предлагаемой нами методики аудита учетной политики реализованы в отношении предприятия мукомольной промышленности ОАО «Новосибирский мелькомбинат №1» (г. Новосибирск) [6, 7].

Для демонстрации недостатков применяемых в аудиторской практике подходов к расчету и распределению уровня существенности нами определен единый уровень существенности, рассчитанный различными способами (табл. 1).

Таким образом, значение уровня существенности, рассчитанного разными способами, составляет абсолютные величины в пределах от 8 тыс. до 14 тыс. руб.

Проведенные исследования показали, что распределение единого уровня существенности традиционно осуществляется либо на основании удельного веса каждой статьи в структуре баланса либо путем распределения между значимыми статьями отчетности. Недостатком первого подхода является то, что не учитываются риски системы внутреннего контроля, значе-

ния которых на разных участках учета могут колебаться, а также вероятность ошибок на счетах. При втором подходе аудитор работает с наиболее значимыми статьями отчетности, исключая при этом статьи, в которых могут содержаться существенные ошибки.

Таблица 1

**ЕДИНЫЙ УРОВЕНЬ СУЩЕСТВЕННОСТИ  
ОАО «НОВОСИБИРСКИЙ МЕЛЬКОМБИНАТ №1»  
в 2005-2007 гг.**

Тыс. руб.

Наименование способа	Уровень существенности		
	2005 г.	2006 г.	2007 г.
По средним арифметическим показателям бухгалтерской отчетности	8 000	10 000	12 500
По средним показателям за три года	9 000	11 500	14 000
По среднему арифметическому значению валюты баланса и общих затрат	12 500	11 000	10 000

Таблица 2

**ЗНАЧИМОСТЬ ПОКАЗАТЕЛЕЙ БАЛАНСА ОАО  
«НОВОСИБИРСКИЙ МЕЛЬКОМБИНАТ №1»  
за 2006-2007 гг.**

%

2006 г.		2007 г.	
<b>АКТИВ</b>			
1. Внеоборотные активы			
Значимость раздела 1	56,6	Значимость раздела 1	52,5
Основные средства	32,5	Основные средства	42,6
Незавершенное строительство	29,3	Незавершенное строительство	37,0
Нематериальные активы	23,1	Долгосрочные финансовые вложения	19,5
Долгосрочные финансовые вложения	15,0	Отложенные налоговые активы	0,5
Отложенные налоговые активы	0,1	Нематериальные активы	0,4
2. Оборотные активы			
Значимость раздела 2	43,4	Значимость раздела 2	47,5
Дебиторская задолженность	41,0	Дебиторская задолженность	35,4
Налог на добавленную стоимость (НДС)	19,0	Денежные средства	24,6
Запасы	16,9	Запасы	18,0
Денежные средства	11,9	Краткосрочные финансовые вложения	11,5
Краткосрочные финансовые вложения	11,2	НДС	10,5
<b>ПАССИВ</b>			
3. Капитал и резервы			
Значимость раздела 3	35,2	Значимость раздела 3	47,6
Уставный капитал	45,4	Уставный капитал	40,5
Добавочный капитал	45,1	Добавочный капитал	40,1
Прибыль (убыток)	9,5	Прибыль (убыток)	19,4
4. Долгосрочные обязательства			
Значимость раздела 4	33,5	Значимость раздела 4	28,0
Отложенные налоговые обязательства	100,0	Отложенные налоговые обязательства	100,0
5. Краткосрочные обязательства			
Значимость раздела 5	31,3	Значимость раздела 5	24,4
Займы и кредиты	56,5	Займы и кредиты	85,7
Кредиторская задолженность	43,5	Кредиторская задолженность	14,3

В качестве основного недостатка всех подходов к распределению уровня существенности нами рассматривается ориентированность на показатели отчетности за аудируемый период без учета изменений в динамике и

структуре активов и пассивов предприятия. Для устранения существующих ограничений нами предлагается применять аналитические методы системного анализа, разработанные профессором Н.В. Шалановым [11]. В их основе лежит определение весомости (значимости) отдельных статей и показателей бухгалтерского баланса путем их сравнения с желаемыми (эталонными) значениями. Эталонные значения задаются внешне (экзогенно), и в их качестве выступают показатели деятельности за предыдущие периоды. При этом выявляется значимость статей, показателей (разделов) актива и пассива баланса и определяется интегральная оценка по активу и пассиву баланса.

Так, нами рассчитана значимость показателей бухгалтерского баланса ОАО «Новосибирский мелькомбинат №1» за 2006-2007 гг. с использованием аналитических методов системного анализа (табл. 2).

Исходя из результатов исследования и с учетом отраслевых особенностей предприятий мукомольной промышленности, выделены наиболее существенные в целях аудита учетной политики статьи бухгалтерского баланса:

- «Основные средства»;
- «Незавершенное строительство»;
- «Финансовые вложения»;
- «Запасы»;
- «Дебиторская задолженность»;
- «Займы и кредиты».

Широкие аналитические возможности системного анализа, позволяющие учесть важнейшие структурно-динамические изменения имущества и источников его образования, по нашему мнению, должны применяться при оценке существенности как отдельных статей отчетности, так и обнаруженных нарушений. Кроме того, значимость показателей следует принимать во внимание при оценке полноты раскрытия существенных аспектов учетной политики в пояснительной записке аудируемого лица.

Результаты расчета значимости и структуры имущества и источников его образования целесообразно применить для распределения единого уровня существенности между показателями баланса двумя способами: по удельному весу значений пропорционально валюте баланса и по существенности значений пропорционально валюте, разделам актива и пассива баланса.

Нами осуществлен сравнительный анализ распределения уровня существенности традиционным способом и с применением аналитических методов системного анализа в отношении ОАО «Новосибирский мелькомбинат №1» за 2006-2007 гг. (табл. 3).

Сравнительный анализ подходов к распределению уровня существенности позволяет нам констатировать, что традиционный подход к распределению уровня существенности (пропорционально доле статьи в валюте баланса) не позволяет установить границы существенности с учетом влияния отраслевых особенностей производственных предприятий, так как в его основе – данные отчетности только на одну отчетную дату. Следовательно, при формулировании итогового мнения о достоверности отчетности без учета изменений в динамике и структуре активов и пассивов не будет в полной мере учтено влияние отраслевых особенностей на формирование значимых показателей бухгалтерского баланса.

Таблица 3

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ УРОВНЯ СУЩЕСТВЕННОСТИ ОАО «НОВОСИБИРСКИЙ МЕЛЬКОМБИНАТ №1» в 2007 г.

Статьи баланса	Значимость, %	Уровень существенности, тыс. руб.	Удельный вес, %	Уровень существенности, тыс. руб.	Изменение уровня существенности, тыс. руб.
1. Внеоборотные активы	52,5	3 281	17,83	1 114	2 167
Нематериальные активы	0,4	13	0,04	3	10
Основные средства	42,6	1 398	16,31	1 019	379
Незавершенное строительство	37,0	1 214	1,33	83	1 131
Долгосрочные финансовые вложения	19,5	640	0,04	3	637
Отложенные налоговые активы	0,5	16	0,11	7	9
2. Оборотные активы	47,5	2 969	82,17	5 136	- 2167
Запасы	18,0	534	12,01	751	- 217
НДС по приобретенным ценностям	10,5	312	0,18	11	301
Дебиторская задолженность	35,4	1051	57,08	3 568	- 2517
Краткосрочные финансовые вложения	11,5	341	11,82	739	- 398
Денежные средства	24,6	730	1,08	68	662
Валюта баланса	X	6 250	100,0	6 250	X
3. Капитал и резервы	47,6	2 975	13,22	826	2 149
Уставный капитал	40,5	1205	0,00	0	1 205
Добавочный капитал	40,1	1193	7,56	473	720
Прибыль (убыток)	19,4	577	5,66	354	223
4. Долгосрочные обязательства	28,0	1 750	0,2	13	1 737
Отложенные налоговые обязательства	100,0	1 750	0,2	13	1 737
5. Краткосрочные обязательства	24,4	1 525	86,58	5 411	-3 886
Займы и кредиты	85,7	1 307	28,56	1 785	-477
Кредиторская задолженность	14,3	218	58,02	3 626	-3 408
Валюта баланса	X	6 250	100,0	6 250	X



Рис. 8. Логика формирования программы аудита учетной политики

Результаты применения аналитических процедур в целях аудита учетной политики позволили определить приоритетные области контроля с учетом особенностей деятельности исследуемых мукомольных предприятий. Нами выделены процедуры по существу, учитывающие результаты оценки значимости статей бухгалтерского баланса и предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в целях аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. Логика формирования программы аудита учетной политики представлена на рис. 8.

Кроме того, значимость должна приниматься во внимание как при оценке существенности отдельных статей отчетности и обнаруженных нарушений, так и при оценке полноты раскрытия существенных аспектов учетной политики в пояснительной записке аудируемого лица.

Таким образом, выявлена зависимость между положениями учетной политики и решением задач системы бухгалтерского учета, определяемых значимостью статей бухгалтерского баланса в целях формирования досто-

верной информации. В качестве основы для этого этапа нами рассматриваются результаты применения аналитических методов системного анализа. Общая схема взаимосвязи элементов учетной политики и статей бухгалтерского баланса для предприятий мукомольной промышленности представлена на рис. 9.

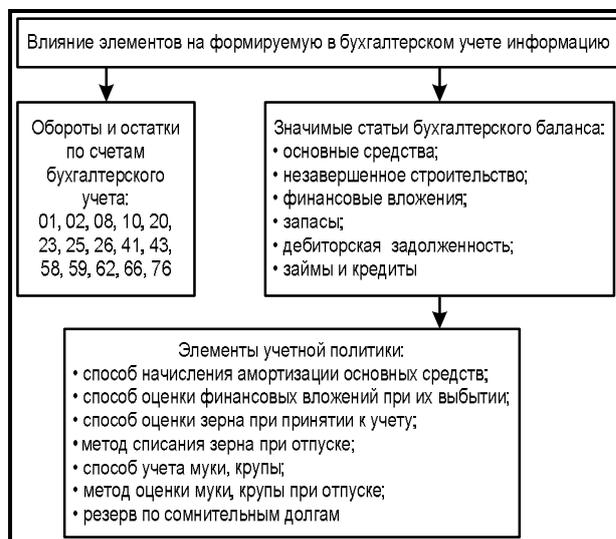


Рис. 9. Влияние элементов учетной политики предприятий мукомольной промышленности на показатели бухгалтерского баланса

По нашему мнению, проверка перечисленных элементов учетной политики и оценка соблюдения некоторых предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности позволяют выявить нарушения, оказывающие существенное влияние на достоверность отчетности, так как по результатам применения аналитических процедур данные показатели признаны значимыми.

Таблица 4

**ПРОВЕРКА СУЩЕСТВЕННЫХ ЭЛЕМЕНТОВ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ  
ОАО «НОВОСИБИРСКИЙ МЕЛЬКОМБИНАТ №1»**

Существенные элементы учетной политики	Допустимые законодательством варианты	Результаты проверки
Способ оценки незавершенного производства	По фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости. По прямым статьям затрат. По стоимости сырья и материалов	Не закреплён
Способ формирования фактической себестоимости зерна	С использованием счетов: 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и 10 «Материалы». С использованием только счета 10 «Материалы»	С использованием счета 10 «Материалы»
Способ оценки зерна при принятии к учету	По фактической себестоимости. По учетным ценам	По фактической себестоимости
Способ оценки зерна при отпуске в переработку и ином выбытии	По стоимости единицы. По средней себестоимости. По стоимости первых по времени приобретений	По средней себестоимости
Порядок распределения и списания косвенных расходов	Пропорционально определенному виду затрат. Согласно коэффициентам сортности и объемов продукции	В конце отчетного периода включаются в себестоимость продукции (работ, услуг)
Порядок учета и распределения затрат по сушке и очистке зерна	На счете 23 «Вспомогательные производства». На счете 44 «Расходы на продажу»	На счете 23 «Вспомогательные производства»
Порядок распределения затрат вспомогательных производств	Пропорционально доле оказанных услуг по видам производств. Пропорционально показателю материальных затрат по видам производств	Пропорционально показателю материальных затрат по видам производств
Способ калькулирования себестоимости одной тонны готовой продукции	При односортных помолах зерна. При многосортных помолах зерна путем установления коэффициентов	Не закреплён
Способ учета готовой продукции (муки, крупы)	По фактической производственной себестоимости. По учетным ценам (по нормативной (плановой) себестоимости)	Не закреплён
Способ оценки готовой продукции (муки, крупы) при отпуске	По фактической себестоимости. По нормативной себестоимости. По планово-расчетным ценам	Не закреплён
Учет выпуска готовой продукции	С использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». С использованием только счета 43 «Готовая продукция»	С использованием счета 43 «Готовая продукция»

Нами выявлены отраслевые аспекты предприятий мукомольной промышленности и определены существенные способы ведения бухгалтерского учета, определяющие характер и направленность конкретных аудиторских процедур (табл. 4).

Результаты проверки существенных элементов учетной политики, определенных спецификой деятельности ОАО «Новосибирский мелькомбинат №1», свидетельствуют о наличии факторов, модифицирующих аудиторское заключение, в связи с отсутствием в учетной политике существенных способов ведения бухгалтерского учета, определенных характером деятельности хозяйствующих субъектов.

На основании выявленных отраслевых особенностей деятельности предприятий мукомольной промышленности определены существенные элементы учетной политики, на основе которых разрабатывается программа аудиторских процедур по существу, учитывающая отдельные предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Следовательно, в отношении значимых статей бухгалтерского баланса предприятий мукомольной промышленности необходимо проверить закреплённые учетной политикой элементы и способы ведения бухгалтерского учета,

определяющие значение указанных показателей и оказывающие влияние на достоверность показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе:

- порядок учета затрат на приемку, хранение, сушку, очистку зерна;
- способ оценки поступившего зерна и отражение в учете расходов, связанных с его доставкой;
- порядок хранения и учета зерна, принимаемого на временное хранение;
- порядок расчетов за давальческое сырьё (в части определения зачетного веса);
- порядок включения мешкотары в себестоимость готовой продукции (оказанных услуг);
- порядок списания затрат на производство и распределение по видам продукции;
- порядок распределения общехозяйственных, общепроизводственных расходов и расходов вспомогательных производств;
- калькулирование отдельных видов выпускаемой продукции;
- метод учета затрат на производство;
- порядок отражения в учете затрат на ремонт основных средств;
- порядок отражения дебиторской и кредиторской задолженности и учета кредитов и займов;
- порядок перевода долгосрочной задолженности в краткосрочную.

Таким образом, авторский подход к планированию и реализации аудиторских процедур основан на применении аналитических методов системного анализа, преимущества которых заключаются в возможности планирования действий аудитора, одновременно направленных на оценку организации и функционирования систем внутреннего контроля, бухгалтерского учета и проверку предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы считаем, что применение такого подхода позволяет адекватно оценить не только соблюдение норм действующего законодательства в области бухгалтерского учета, но и влияние учетной политики на формирование достоверной информации с учетом отраслевой принадлежности хозяйствующих субъектов и интересов пользователей отчетности.

**Литература**

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : утв. постановлением Правительства РФ от 23 сент. 2002 г. №696 (с изм. и доп.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Алборов Р.А. Основы бухгалтерского учета [Текст] : учеб. пособие для вузов. – М. : Дело и сервис, 2002. – 287 с.
4. Бакаев А.С. Учетная политика предприятия [Электронный ресурс] / А.С. Бакаев, Л.З. Шнейдман. – 2-е изд., перераб. – М. : Бухгалтерский учет, 1995. – 112 с.
5. Бычкова С.М. Доказательства в аудите [Текст] / С.М. Бычкова. – М. : Финансы и статистика, 1998. – 264 с.
6. Карпутова И.Г. Аудит учетной политики предприятий мукомольной промышленности [Текст] : автореф. дисс. ... канд. экон. наук. – Новосибирск : СибУПК, 2009. – 16 с.
7. Карпутова И.Г. Развитие подходов к оценке существенности в аудите [Текст] / И.Г. Карпутова // Вестник Белгородского ун-та потребительской кооперации. – 2008. – №3. – С. 197-202.
8. Кондраков Н.П. Учетная политика организации [Текст] / Н.П. Кондраков. – М. : Главбух, 1999. – 136 с.
9. Николаева С.А. Учетная политика организации: принципы формирования, содержание, практические рекомендации, аудиторская проверка, включая принципы налогового учета [Текст] / С.А. Николаева. – 7-е изд., перераб. и доп. – М. : Аналитика-Пресс, 2002. – 363 с.
10. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет для руководителя [Текст] : учеб.-практ. пособие / Я.В. Соколов, М.Л. Пятов. – М. : Велби, Проспект, 2005. – 232 с.
11. Шаланов Н.В. Системный анализ. Кибернетика. Синергетика [Текст] : математические методы и модели. Экономические аспекты / Н.В. Шаланов. – Новосибирск : НГТУ, 2008. – 288 с.

**Ключевые слова**

Учетная политика; аудиторские доказательства; существенность; финансовая отчетность.

*Аманжолова Бибигуль Ашкеновна;  
Карпутова Ирина Геннадьевна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Реформирование российского аудита, выражающееся в переходе от государственного регулирования к саморегулированию профессиональной деятельности аудиторов и аудиторских организаций, требует изменения подходов к формированию организационного и методического обеспечения аудита. В этой связи в теории и практике аудита становятся актуальными проблемы совершенствования методик в направлении разработки и обоснования частных методик, учитывающих институциональную среду и современное состояние контрольно-ревизионной деятельности.

В отечественной экономической литературе, посвященной экономическому анализу и аудиту, широко исследованы теоретические и ме-

тодические основы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом процедуры аудита учетной политики рассматриваются в основном без учета влияния их результатов на достоверность показателей отчетности. Кроме того, в методическом обеспечении не в полной мере учтены особенности деятельности организаций различной отраслевой направленности.

Из содержания статьи видно, что исследование посвящено методическому обеспечению аудита учетной политики, позволяющему комплексно оценить соблюдение норм действующего законодательства в области бухгалтерского учета и влияние учетной политики на формирование достоверной информации с учетом отраслевых особенностей хозяйствующих субъектов. В этой связи актуальность и своевременность представленной на рецензирование статьи не вызывает сомнения.

Особую научную и практическую ценность, на мой взгляд, имеют следующие аспекты:

- методика аудита учетной политики, ориентированная на повышение качества аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности за счет применения аналитических процедур, позволяющих ранжировать элементы учетной политики с учетом значимости статей бухгалтерского баланса и их отраслевой направленности хозяйствующих субъектов;
- авторский подход к оценке существенности в аудите учетной политики, основанный на применении аналитических методов системного анализа, что позволяет упорядочить процесс сбора и анализа аудиторских доказательств и систематизировать направления проверки учетной политики для выделения факторов, модифицирующих аудиторское заключение.

Считаю, что важность методических решений и практических рекомендаций, предлагаемых авторами, определяет необходимость их публикации.

*Шапошников А.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой аудита Сибирского университета потребительской кооперации*

**4.2. THEORETICAL AND METHODOLOGICAL BASICS OF ACCOUNTING POLICY AUDIT**

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

I.G. Karputova, Candidate of Science in Economics

*Siberian University of Consumer Cooperation*

The present article deals with theoretical and methodological aspects of audit of accounting policy. The author has worked out and tested the ways of monitoring accounting policies, which are based on the regulations of audit standards and use of economic-mathematical methods. The article considers analytical procedures in audit of accounting policy, which make it possible to evaluate simultaneously the organization and functioning of the internal control systems, accounting and complying with the preconditions of making financial statements (accounting reports).

**Literature**

1. Federal Law on Audit Activities of 30.12.2008 №307-FL.
2. Federal Standards of Audit Activities: approved by the Act of the Russian Government on 23.09.2002 №696 (as amended).
3. A.S. Bakayev, L.Z. Shneydman. Accounting Policy in Enterprise – 2d edition, text revision – Moscow: Accounting, 1995. – 112 p.
4. Y.V. Sokolov, M.L. Pyatov. Accounting for Managers: training aid. – Moscow: Velbi; Prospect, 2005. – 232 p.
5. R.A. Alborov. Basics of Accounting: study guide for university students. – Moscow: Business and Service, 2002. – 287 p.
6. S.A. Nikolayeva. Accounting Policy of Organization: Ground Rules of Formation, Content, Practical Recommendations, Audit Work including Rules of Tax Accounting – 7th edition, text revision – Moscow: Analitika Press, 2002. – 363 p.
7. N.P. Kondrakov. Accounting Policy of Organization – Moscow: Glavbukh, 1999. – 136 p.
8. S.M. Bychkova. Evidence in Audit. – Moscow: Finance and Statistics, 1998. – 264 p.

9. N.V. Shalanov. System Analysis. Cybernetics. Synergetics: Mathematical Methods and Models. Economic aspects. – Novosibirsk: NSTU, 2008. – 288 p.
10. I.G. Karputova. Development of Approaches to Evaluation of Materiality in Audit // Vestnik of Belgorod Consumer Cooperation University – 2008. – №3 (27). – P. 197–202.
11. I.G. Karputova. Audit of Accounting Policy in Flour-Milling Industry // Synopsis of a Thesis in candidacy for PhD in Economics – Novosibirsk: Siberian Consumer Cooperation University, 2009. – 16 p.

**Keywords**

Accounting policy; evidence in audit; materiality; financial statement.