

ПРАКТИКУМ

Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности

С 11 апреля 2014 года вступили в силу национальные правила аудиторской деятельности «Обзорная проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности», утв. постановлением Минфина от 30.12.2013 г. № 92 (далее – национальные правила).

Национальные правила основываются на Международных стандартах обзорных проверок «Соглашения по обзору финансовой отчетности» (ISRE 2400).

В аудиторской практике обзорные проверки применяются в отношении, например, небольших филиалов крупной организации, деятельность которых занимает незначительную долю в ее деятельности. К обзорным проверкам можно отнести и проверки по инициативе руководителя или собственника имущества (учредителей, участников) организации, направленные на общую оценку состояния бухгалтерского учета в организации.

Процедуры, проводимые при обзорной проверке, не обеспечивают всех доказательств, необходимых для аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – аудит), в связи с этим **обзорная проверка не является аудитом**. Вместе с тем при проведении обзорной проверки используются такие же методы и подходы, как и при аудите.

Рассмотрим основные этапы проведения обзорной проверки.

Условия проведения обзорной проверки должны быть согласованы аудиторской организацией с заказчиком этой проверки и отражены в договоре оказания аудиторских услуг (далее – договор). Такими условиями, в частности, являются:

- цель предоставления услуги;
- объем обзорной проверки;
- описание предполагаемой формы заключения по результатам обзорной проверки.

Кроме того, в договоре должно быть оговорено, что субъектом обеспечивается своевременное предоставление аудиторской организации всех необходимых документов, информации и разъяснений по вопросам, возникающим в ходе проведения обзорной проверки.

В договор также должны быть включены:

- заявление о том, что аудит не будет проводиться и в заключении по результатам обзорной проверки аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности не будет выражено;
- заявление о том, что обзорную проверку не следует рассматривать в качестве способа выявления искажений, возникших в результате ошибок и (или) недобросовестных действий.

К обзорным проверкам предъявляются те же требования по планированию и документированию, что и к аудиту.

Обзорная проверка осуществляется на основе плана проверки, разработанного аудиторской организацией. При определении уровня существенности в ходе обзорной проверки используются те же методики, что и при проведении аудита. Однако в первом случае существует более высокий риск необнаружения искажений. Оценка аудиторского риска при обзорной проверке носит приблизительный характер, так как предметное тестирование систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля не проводится.

При проведении обзорной проверки особый акцент делается на понимании деятельности субъекта. Формирование комплексного взгляда на бизнес субъекта, понимание специфики его деятельности дает возможность аудиторской организации сделать правильные выводы и дать необходимые рекомендации.

В случае проведения аудита отсутствие оценки ситуации в отрасли и анализа данных о деятельности аудируемого лица может быть компенсировано за счет тестирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. При обзорной проверке игнорирование анализа проблем отрасли может привести к тому, что рекомендации аудитора окажутся несостоятельными. В целях улучшения качества и результативности обзорных проверок аудиторским организациям следует унифицировать процесс сбора информации, подготовив блоки данных по отдельным отраслям, которые могут включать обзор отрасли, тенденции ее развития, влияние общеэкономических и региональ-

ных факторов, конъюнктуру рынка, особенности законодательства и др. Подобная информация будет полезна и при проведении аудита.

Основными процедурами получения доказательств в ходе обзорных проверок являются запросы и аналитические процедуры, направленные на общую проверку надежности предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Исходя из этого, работа аудитора будет заключаться главным образом в проведении аналитических процедур, например, сопоставлении показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и данных регистров бухгалтерского учета. Получение информации может осуществляться путем направления запросов клиенту. Процедуры проверки первичных учетных документов сводятся к минимуму. Аудитор в инвентаризации активов и обязательств не участвует.

Аналитические процедуры, проводимые при обзорных проверках, при их правильном построении могут оказаться более эффективными, чем тесты, поскольку аналитические процедуры:

- ориентированы на выявление всех ошибок в данных по конкретному счету, тогда как тесты предназначены для обнаружения определенной ошибки;
- позволяют определить как завышение, так и занижение анализируемых показателей, в то время как посредством конкретного теста проверяется занижение либо завышение оценки;
- дают возможность оценить эффективность произведенных затрат как в предыдущем, так и в отчетном периоде;
- концентрируют внимание аудитора на «узких местах», что сокращает объем проверки, ее трудоемкость и период проведения.

Одной из основных целей обзорной проверки является оценка непрерывности деятельности организации, что предполагает расширенное использование аналитических процедур.

В таблице приведен примерный перечень процедур по отдельным элементам бухгалтерской (финансовой) отчетности.

ПРОЦЕДУРЫ, ПРОВОДИМЫЕ ПРИ ОБЗОРНЫХ ПРОВЕРКАХ В ОТНОШЕНИИ ЭЛЕМЕНТОВ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Элементы бухгалтерской (финансовой) отчетности	Процедуры
Основные средства	Запросить перечень основных средств с указанием их первоначальной (переоцененной) стоимости и сумм накопленной амортизации и определить, соответствуют ли эти величины данным оборотно-сальдовой ведомости; выяснить, имело ли место существенное постоянное снижение текущей рыночной стоимости основных средств; проанализировать порядок отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций приобретения, выбытия и внутреннего перемещения основных средств; удостовериться в правильности применения способов начисления амортизации и норм амортизационных отчислений; сравнить обороты по счетам бухгалтерского учета, отражающим начисление амортизации основных средств, с аналогичными показателями предыдущего периода; выяснить, проводились ли хозяйственные операции получения (передачи) основных средств в аренду, залог, безвозмездное пользование, отражены ли они надлежащим образом в бухгалтерской (финансовой) отчетности; запросить информацию о проведении реконструкции (модернизации, реставрации) основных средств
Нематериальные активы	Запросить перечень нематериальных активов с указанием их первоначальной (переоцененной) стоимости и сумм накопленной амортизации и определить, соответствуют ли эти величины данным оборотно-сальдовой ведомости; проанализировать порядок отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций приобретения, выбытия и внутреннего перемещения нематериальных активов; удостовериться в правильности применения способов начисления амортизации и норм амортизационных отчислений; сравнить обороты по счетам бухгалтерского учета, отражающим начисление амортизации нематериальных активов, с аналогичными показателями предыдущего периода
Доходные вложения в материальные активы	Проанализировать порядок отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций с инвестиционной недвижимостью, предметами финансовой аренды (лизинга), прочими доходными вложениями в материальные активы
Запасы	Запросить перечень запасов с указанием их фактической себестоимости и определить, соответствуют ли эти величины данным оборотно-сальдовой ведомости; проанализировать процедуры, используемые для контроля за движением запасов; сравнить оборот запасов с аналогичным показателем за предыдущий период; проверить корректировки, сделанные в результате последней инвентаризации запасов; запросить, имеет ли место передача запасов в залог, на ответственное хранение или комиссию и проверить, отражены ли они надлежащим образом в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

	<p>запросить информацию о способе выявления морально устаревших или частично потерявших свое первоначальное качество запасов и выяснить, показывались ли в бухгалтерской (финансовой) отчетности такие запасы по чистой стоимости реализации, если последняя ниже фактической себестоимости;</p> <p>запросить информацию о порядке формирования и использования резервов под снижение стоимости запасов</p>
Денежные средства и финансовые вложения	<p>Рассмотреть информацию о сверке с выписками с расчетных и иных счетов субъекта в банках;</p> <p>запросить перечень финансовых вложений и определить, соответствуют ли суммы этих вложений данным оборотно-сальдовой ведомости;</p> <p>рассмотреть вопрос о риске ликвидности финансовых вложений;</p> <p>запросить информацию о порядке формирования и использования резервов под обесценение краткосрочных финансовых вложений;</p> <p>запросить информацию о предоставленных займах, финансовых вложениях в долговые ценные бумаги и уставные фонды других организаций</p>
Дебиторская задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками	<p>Запросить реестр дебиторов и определить, соответствуют ли суммы их задолженности данным оборотно-сальдовой ведомости;</p> <p>проанализировать значительные изменения (при их наличии) сумм остатков по счетам бухгалтерского учета расчетов с покупателями и заказчиками в сравнении с аналогичными данными предыдущего периода или предполагаемыми значениями;</p> <p>проанализировать по срокам погашения дебиторскую задолженность, связанную с реализацией продукции (товаров, работ, услуг);</p> <p>запросить информацию о порядке формирования и использования резерва по сомнительным долгам;</p> <p>запросить информацию о процедурах субъекта, выполняемых с целью обеспечения надлежащего отражения хозяйственных операций реализации и возврата продукции, товаров в соответствующих периодах;</p> <p>запросить информацию о том, имеются ли в составе дебиторской задолженности суммы, относящиеся к товарам, переданным на комиссию, и отражены ли они надлежащим образом в бухгалтерской (финансовой) отчетности;</p> <p>запросить информацию о предоставлении покупателям рассрочки платежа после отчетной даты</p>
Кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками	<p>Запросить реестр кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками и определить, соответствуют ли суммы этой задолженности данным оборотно-сальдовой ведомости;</p> <p>проанализировать значительные расхождения (при их наличии) остатков по счетам бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками с аналогичными показателями предыдущего периода или предполагаемыми значениями;</p> <p>запросить, проводилась ли сверка остатков, числящихся на счетах бухгалтерского учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, с данными кредиторов, для их сравнения с аналогичными показателями предыдущего периода</p>
Кредиторская задолженность по расчетам по кредитам и займам	<p>Запросить перечень полученных субъектом кредитов и займов (с выделением основной суммы долга и причитающихся процентов) и определить, соответствуют ли суммы этих кредитов и займов данным аналитического учета;</p> <p>рассмотреть обоснованность сумм расходов по процентам по отношению к величине задолженности по кредитам и займам;</p> <p>запросить, было ли предоставлено обеспечение по кредитам и займам;</p> <p>запросить, существуют ли невыполненные обязательства по кредитам и займам, при их наличии запросить информацию относительно осуществленных действий и будущих намерений руководства субъекта, а также выяснить, были ли отражены надлежащим образом данные обстоятельства в бухгалтерской (финансовой) отчетности</p>
Кредиторская задолженность по налогам и сборам	<p>Запросить информацию о текущих налоговых обязательствах и отложенных налоговых обязательствах (активах) с учетом входящих остатков по соответствующим счетам бухгалтерского учета;</p> <p>рассмотреть соотношение сумм начисленных налогов и доходов субъекта за отчетный период;</p> <p>запросить, имели ли место какие-либо события, которые могли оказать существенное влияние на величину налоговых обязательств</p>
Доходы и расходы	<p>Сравнить финансовые результаты отчетного периода с прогнозируемыми результатами, а также результатами предыдущего периода, проанализировать значительные расхождения (при их наличии);</p> <p>рассмотреть непредвиденные и необычные статьи доходов и расходов;</p> <p>рассмотреть соотношения соответствующих статей доходов и определить их обоснованность в сравнении с аналогичными соотношениями в предыдущем периоде</p>
Резервы предстоящих платежей	<p>Запросить, существуют ли какие-либо фактические обязательства, которые не отражены на счетах бухгалтерского учета, при их наличии определить необходимость создания резервов;</p> <p>запросить, не вовлечен ли субъект в какой-либо судебный процесс, рассмотреть последствия такого процесса для бухгалтерской (финансовой) отчетности</p>
Собственный капитал	<p>Проанализировать хозяйственные операции, отраженные на счетах бухгалтерского учета собственного капитала;</p> <p>запросить, существуют ли какие-либо ограничения в отношении использования нераспределенной прибыли</p>

Представленный перечень процедур не является исчерпывающим. Если в ходе обзорной проверки становятся известны обстоятельства, указывающие на то, что бухгалтерская (финансовая) отчетность составлена некорректно или в ней не в полной мере раскрыта вся существенная информация, то возникает необходимость проведения дополнительных процедур для формирования окончательного мнения по данному вопросу.

По результатам обзорной проверки составляется заключение, содержащее ограниченную уверенность о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – заключение).

Заключение может содержать безусловно положительное мнение и (или) быть модифицированным.

Заключение с выражением безусловно положительного мнения содержит указание на то, что при проведении обзорной проверки аудиторская организация не обнаружила фактов, дающих основание полагать, что бухгалтерская (финансовая) отчетность не дает достоверного представления о финансовом положении субъекта в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Модифицированное заключение, содержащее мнение с оговоркой, возможно в двух случаях:

- при разногласиях между аудиторской организацией и субъектом относительно ненадлежащих способов организации и ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Заключение с выражением условно положительного мнения должно содержать описание обстоятельств, выявленных аудиторской организацией в ходе обзорной проверки и искажающих достоверное представление о финансовом положении субъекта в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, включая по возможности количественную оценку их влияния на бухгалтерскую (финансовую) отчетность (в данном случае влияние обстоятельств не является настолько существенным, чтобы выразить отрицательное мнение);

- при ограничении объема обзорной проверки. Заключение с выражением условно положительного мнения из-за ограничения объема обзорной проверки должно содержать указание на то, что

аудиторской организацией в ходе обзорной проверки не обнаружены факты, которые дают основание полагать, что бухгалтерская (финансовая) отчетность недостоверна, если не принимать во внимание возможные поправки, внесение которых могло бы оказаться необходимым при отсутствии ограничения объема. При этом заключение должно также содержать описание существенного ограничения объема обзорной проверки и оговорку относительно возможных корректировок, которые могли бы оказаться необходимыми при отсутствии ограничения.

В случае если обстоятельства, выявленные аудиторской организацией в ходе обзорной проверки, настолько существенно искажают представление о финансовом положении субъекта, что аудиторская организация считает недостаточным наличие соответствующей оговорки, аудиторская организация должна выразить отрицательное мнение. При этом заключение будет содержать заявление о том, что аудиторская организация выявила существенные обстоятельства, в результате которых бухгалтерская (финансовая) отчетность не дает достоверного представления о финансовом положении субъекта в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В случае если влияние ограничения объема обзорной проверки настолько существенно, что аудиторская организация полагает невозможным обеспечить какую бы то ни было степень уверенности в отношении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторская организация должна отказаться от выражения мнения. При этом заключение будет содержать заявление о том, что аудиторская организация не выражает мнение о том, дает ли бухгалтерская (финансовая) отчетность достоверное представление о финансовом положении субъекта в соответствии с применимой основой составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Заключение по результатам обзорной проверки составляется в отношении утвержденной бухгалтерской (финансовой) отчетности и адресуется в соответствии с договором заказчику обзорной проверки и (или) лицу, указанному в этом договоре.

Заключение должно быть подписано руководителем аудиторской организации, а при отсутствии руководителя – лицом, исполняющим его обязан-

ности, и аудитором, возглавлявшим проведение обзорной проверки или проводившим обзорную проверку, если обзорную проверку проводил один аудитор. Заключение по результатам обзорной проверки, подготовленное аудитором, осуществляющим деятельность в качестве индивидуального предпринимателя, подписывается им лично. Подписи на заключении скрепляются печатью.

Аудиторская организация датирует заключение по результатам обзорной проверки тем днем, когда обзорная проверка была завершена, что позволит пользователю полагать, что аудиторская организация учла влияние, которое оказали на бухгалтерскую (финансовую) отчетность известные ей события и операции, возникшие до этой даты.

Заключение составляется в количестве экземпляров, согласованном в договоре. При этом аудиторская организация и заказчик обзорной проверки должны иметь пакет документов, состоящий из заключения по результатам обзорной проверки и утвержденной субъектом бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводится обзорная проверка. Пакет таких документов должен быть прошнурован, пронумерован по листам, подписан руководителем и скреплен печатью аудиторской организации.

Аудиторская организация в ходе проведения обзорной проверки должна составлять рабочую документацию, отражающую информацию о планировании обзорной проверки, характере, сроках проведения и объеме выполненных процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных доказательств.

Аудиторская организация самостоятельно определяет форму и содержание рабочей документации, которые зависят от характера, сложности организационной структуры субъекта, его системы внутреннего контроля, наличия и полезности информации, полученной от субъекта, и конкретных методик проведения обзорной проверки.

Вместе с тем рабочая документация должна содержать, как минимум:

- план и программу обзорной проверки;
- информацию об организационной структуре субъекта;
- общую информацию о деятельности субъекта;
- копию положения об учетной политике субъекта;

- копии решений, принятых на общих собраниях акционеров (участников), заседаниях совета директоров (наблюдательного совета), и других решений, которые могли оказать влияние на бухгалтерскую (финансовую) отчетность;
- копии форм бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- копии оборотно-сальдовых ведомостей;
- копии заключений, касающихся обзорной проверки или аудита данного субъекта, например, заключений за предыдущий год или заключений по филиалам данного субъекта, которые проверялись другой аудиторской организацией;
- информацию о событиях после отчетной даты;
- заявления и разъяснения руководства субъекта в отношении того, все ли хозяйственные операции отражены в бухгалтерском учете, составлена ли бухгалтерская (финансовая) отчетность в соответствии с принципами бухгалтерского учета и отчетности, имели ли место изменения в деятельности субъекта или в его учетной политике;
- информацию о связанных сторонах;
- информацию об условных фактах хозяйственной деятельности;
- иные документы, касающиеся обзорной проверки отдельных объектов бухгалтерского учета;
- письменные подтверждения выполненных процедур в отношении соблюдения принципа независимости;
- документы по контролю качества оказания услуг по обзорным проверкам.

Обобщая изложенное, можно сделать вывод, что обзорные проверки выполняются в случае необходимости удостовериться в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом соответствует установленным к ней требованиям.

ТАТЬЯНА РЫБАК,

начальник Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Минфина, к.э.н., доцент, аудитор

ЕЛЕНА КАСПЕРОВИЧ,

начальник отдела методологии аудита Главного управления регулирования бухгалтерского учета, отчетности и аудита Минфина