

УДК 657.631.6(075.8)

**Черненко Алексей Федорович,
Дмитриева Ирина Николаевна**

Планирование аудиторской проверки лизинговых операций

Аннотация

В статье раскрыт один из основных этапов аудиторской проверки – планирование лизинговых операций. Приведены способы определения уровня существенности, аудиторского риска и аудиторской выборки. Предложены тесты системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета, а также основные аудиторские процедуры.

Ключевые слова

Аудит, лизинг, бухгалтерский учет, уровень существенности, аудиторский риск, система внутреннего контроля, аудиторская выборка, планирование аудита.

Введение

Процесс модернизации либо расширения производства достаточно сложен и требует значительных капиталовложений. В настоящее время в качестве механизма развития предпринимательства достаточно часто используют лизинговые схемы. При этом для того, чтобы делать правильные выводы и принимать обоснован-

ные управленческие решения, пользователь должен владеть достоверной информацией. Достоверность информации подтверждается аудиторской проверкой, которая состоит из трех основных этапов: планирование, сбор аудиторских доказательств и завершение аудита. На первом этапе аудитор оформляет с клиентом договорные отношения, рассчитывает уровень существенности, изучает систему бух-

галтерского учета и внутреннего контроля клиента, оценивает аудиторский риск, что непосредственно влияет на объем и порядок проведения аудиторских процедур и является достаточно трудоемким. Это и послужило причиной рассмотрения такого вопроса, как планирование аудиторской проверки лизинговых операций.

Расчет уровня существенности

Постановлением Правительства РФ № 696¹ утверждены стандарты, регулирующие процесс планирования: «Планирование аудита», «Существенность в аудите», «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности».

При оценке достоверности бухгалтерской отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной.

1 Российская Федерация. Постановления Правительства. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности от 23.09.2002 № 696. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=109853>

Под уровнем существенности в аудиторской практике понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности может быть не в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Аудитор оценивает то, что является существенным по своему профессиональному суждению и принимает ее во внимание:

а) при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур (т.е. при планировании аудита);

б) при оценке последствий искажений.

Согласно федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатка средств по отдельным счетам бухгалтерского учета групп однотипных операций, например, лизинговых операций.

В правилах (стандартах) не содержится четкого определения количественного выражения уровня существенности, поэтому аудиторские

организации определяют его самостоятельно, исходя из своего профессионального суждения.

В данной статье предложено уровень существенности (в количественном его выражении) определять как соответствующий процент уровня существенности на показатели отчетности, отражающие лизинговое имущество и сумму лизинговых платежей, в зависимости от того лизингополучатель или лизингодатель является аудируемым лицом.

В источнике² [2] был рассмотрен вопрос относительно значения уровня существенности; в результате анализа законодательно-нормативных документов оно составляет 6,4%.

Номера и название показателей форм бухгалтерской отчетности, в которых отражается стоимость лизингового имущества и сумма дебиторской или кредиторской задолженности по лизинговой плате, в зависимости от того, кто является аудируемым лицом, а также от балансодержателя лизингового имущества, будут отличаться. Рассмотрим расчет уровня существенности на примере.

2 Дмитриева И.Н. Аудит: учебное пособие. – Челябинск, 2010. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.lib.susu.ac.ru/ftd?base=SUSU_METHOD&key=000463260&dtype=F&etype

Пример

Аудиторская организация проводит проверку достоверности учета лизинговых операций у организации лизингополучателя. По условиям договора имущество учитывается на балансе лизингополучателя.

В формах бухгалтерской отчетности и аналитических данных содержится следующая информация:

а) по строке «Основные средства» бухгалтерского баланса, в том числе лизинговое имущество: на начало отчетного периода 975 000 руб.; на конец – 487 500 руб.;

б) по строке «Прочие долгосрочные обязательства» бухгалтерского баланса, в том числе задолженность по лизинговой плате: на начало отчетного периода 1 200 000 руб.; на конец – 600 000 руб.;

в) по строке «Погашение обязательств по финансовой аренде» отчета о движении денежных средств отражена сумма лизинговых платежей, перечисленных за отчетный период лизингодателю, в размере 708 000 руб.

Для определения уровня существенности данные необходимо брать на конец отчетного периода для того, чтобы не завышать его значение, его расчет произведен в таблице 1.

Таблица 1. Рабочий документ аудитора – расчет уровня существенности

Показатель	Значение показателя, в тыс. руб.	Значение уровня существенности, в %	Значение уровня существенности, в тыс. руб.
Лизинговое имущество	488	6,4	31,23
Задолженность по лизинговой плате	600	6,4	38,4
Погашенная задолженность за отчетный период	708	6,4	45,31
Итого значение уровня существенности			114,94

Таким образом, полученное значение 114,94 тыс. руб. (его можно округлить до 115 тыс. руб.) является предельным значением ошибки при проверке лизинговых операций. В случае, если совокупная ошибка будет превышать данный уровень существенности, то информация, отражающая лизинговые операции, будет являться недостоверной.

Расчет аудиторского риска

Следующим шагом на этапе планирования является определение аудиторского риска. Аудиторский риск представляет собой вероятность наличия в бухгалтерской отчетности аудируемой организации невыявленных существенных ошибок и (или) искажений после подтверждения ее достоверности либо возможность признания суще-

ственных искажений в ней, в то время как на самом деле они отсутствуют.

В соответствии с федеральным стандартом «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности» аудиторский риск состоит из трех компонентов, а именно:

1) неотъемлемый риск (или внутрихозяйственный риск) – это подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций);

2) риск средств контроля – это риск того, что существенная ошибка,

которая может возникнуть в бухгалтерском учете, не будет своевременно предотвращена или обнаружена системой внутреннего контроля;

3) риск необнаружения – это риск того, что существенные ошибки в бухгалтерском учете не будут обнаружены аудитором при проведении аналитических процедур³.

Оценка аудиторского риска представляет собой важнейшую задачу, так как степень риска напрямую связана с качеством аудиторской проверки.

В правиле (стандарте) «Существенность в аудите», предложено оценивать аудиторский риск с помощью не менее чем трех градаций в оценке аудиторского риска: высокий, средний и низкий.

Практически все предлагаемые специалистами в области аудита методики не позволяют дать точной оценки ввиду трудоемкости расчетов или затруднений при получении необходимой информации. Наиболее простой является модель, в которой аудиторский риск

(АР) представлен в виде произведения его составляющих – неотъемлемого риска (НР), риска средств контроля (РСК) и риска необнаружения (РН):

$$AP = NR \times PCK \times PNO. \quad (1)$$

На практике аудиторы (аудиторские организации) самостоятельно устанавливают для себя приемлемый аудиторский риск (АР), т.е. тот риск, который готов взять на себя аудитор. Если аудитор определяет для себя меньший уровень аудиторского риска, то это означает, что он стремится к большей уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок.

Величина приемлемого аудиторского риска может быть выражена соотношением от 0 до 1. Нулевой риск означает полную уверенность аудитора в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок. В то же время аудитор не может гарантировать полного отсутствия существенных ошибок, поэтому большинство аудиторов считают, что величина приемлемого аудиторского риска не должна превышать 5 % (в данной работе будем использовать именно это значение).

Как уже сказано выше, аудиторский риск включает в себя неотъемлемый риск, риск средств внутреннего контроля и риск необнаружения. При

3 Российская Федерация. Постановления Правительства. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности от 23.09.2002 № 696. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=109853>.

этом первые две составляющие аудиторского риска существуют не зависимо от аудиторской проверки и являются функциями аудируемого лица и его окружающей среды. В ходе аудита аудитор может только оценить их значение и принять их к сведению при определении риска необнаружения, значение которого напрямую влияет на объем выборки.

Для определения неотъемлемого риска и риска средств внутреннего контроля аудитор должен оценить надежность систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В данном случае предлагаем использовать тесты, представленные в таблице 2 и 3, которые являются рабочими документами аудитора.

Таблица 2. Тест системы внутреннего контроля (контрольной среды) лизинговых операций

Показатели	Критерии	Оценка в баллах
1	2	3
1. Уровень профессиональной компетенции главного бухгалтера предприятия	Высокий – 5	5
	Средний	
	Низкий – 0	
2. Наличие и функционирование службы внутреннего аудита или отдела внутреннего контроля, соответствие их целей, задач, структуры масштабам деятельности организации	Да – 5	4
	Частично	
	Нет – 0	
3. Работа с аудиторскими материалами, внесение изменений в учет согласно рекомендациям аудитора (по результатам предыдущей проверки)	Да – 5	5
	Частично	
	Нет – 0	
4. Наличие и соблюдение единой методики учета в головном предприятии и его филиалах, структурных подразделениях	Да – 5	5
	Частично	
	Нет – 0	
5. Проведение проверок своих филиалов, структурных подразделений собственными силами (внутренний аудит, ревизионная комиссия) либо при помощи внешних аудиторов	Да – 5	5
	Частично	
	Нет – 0	
6. Установление сроков формирования и форм документов для внутренней отчетности	Да – 5	5
	Нет – 0	
7. Наличие графика документооборота и соблюдение установленных сроков документооборота	Да – 5	4
	Не всегда	
	Нет – 0	
8. Наличие разрешительных записей руководящего персонала на соответствующих документах	Да – 5	4
	Не всегда	
	Нет – 0	
9. Визирование первичных документов на предприятии, регистрация входящих и исходящих документов	Да – 5	5
	Не всегда	
	Нет – 0	

Таблица 2 (продолжение)

Показатели	Критерии	Оценка в баллах
1	2	3
10. Производится документальное оформление контрольных процедур	Да – 5	5
	Не всегда	
	Нет – 0	
11. Проводится работа с персоналом: оперативные совещания, внутрифирменная учеба, повышение квалификации	Да – 5	4
	Иногда	
	Нет – 0	
12. Используется ли лизинговое имущество по назначению, в соответствии с договором лизинга	Да – 5	5
	Не всегда	
	Нет – 0	
13. Соблюдается ли график оплаты лизинговых платежей	Да – 5	5
	Не всегда	
	Нет – 0	
14. Производится ли своевременный текущий ремонт лизингового имущества	Да – 5	4
	Не всегда	
	Нет – 0	
15. Определен ли перечень лиц, ответственных за сохранность лизингового имущества	Да – 5	5
	Частично	
	Нет – 0	
16. Имеется ли письменные договора с материально ответственными лицами	Да – 5	5
	Частично	
	Нет – 0	
17. Имеется ли и соблюдается ли график инвентаризации лизингового имущества и расчетов по лизинговой плате	Да – 5	5
	Частично	
	Нет – 0	
18. Участвуют ли в проведении инвентаризации представители другой стороны договора лизинга	Да – 5	3
	Иногда	
	Нет – 0	
19. Соблюдается ли порядок извещения в Федеральную службу по финансовому мониторингу о сделках с лизинговым имуществом	Да – 5	5
	Частично	
	Нет – 0	
Итого максимальное количество баллов	95	x
Итого фактическое количество баллов	x	88

Таблица 3. Тест системы бухгалтерского учета лизинговых операций

Показатели	Критерии	Оценка в баллах
1	2	3
1. Наличие учетной политики	Да, с раскрытием сведений об учете и налогообложении – 5	4
	Да, с обобщенными данными	
	Нет – 0	

Таблица 3 (продолжение)

Показатели	Критерии	Оценка в баллах
1	2	3
2. Соответствие критериев, отраженных в учетной политике, критериям, установленным законодательством	Соответствуют – 5	4
	Частично соответствуют	
	Не соответствуют или нет учетной политики – 0	
3. Применение положений учетной политики в учете при отражении хозяйственных операций	Да – 5	4
	Частично	
	Нет – 0	
4. Тип используемой компьютерной программы	Использование лицензионной программы	5
	Использование не лицензионной программы	
	Нет компьютеризации	
5. Полнота отражения финансово-хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета (в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой)	Да – 5	5
	Частично	
	Нет – 0	
6. Надлежащая организация подготовки и ввода информации в базу данных при составлении документов, регистров и отчетности	Да – 5	5
	Частично	
	Нет – 0	
7. Соблюдение предприятием установленного порядка подготовки и сроков сдачи отчетности	Да – 5	5
	Не всегда	
	Нет – 0	
8. Закрепление в учетной политике определенного способа учета операций по договору лизинга	Да – 5	4
	Частично	
	Нет – 0	
9. Наличие необходимых синтетических и аналитических счетов для учета операций по договору лизинга	Да – 5	4
	Частично	
	Нет – 0	
10. Своевременность отражения начисления и погашения задолженности по лизинговой плате	Да – 5	5
	Не всегда	
	Нет – 0	
11. Правильность расчета и начисления амортизации лизингового имущества в зависимости от утвержденного и применяемого метода	Да – 5	5
	Не всегда	
	Нет – 0	
12. Правильность исчисления и отражения НДС при приобретении и передачи лизингового имущества, а также при начислении лизинговой платы	Да – 5	5
	Не всегда	
	Нет – 0	
Итого максимальное количество баллов	60	x
Итого фактическое количество баллов	x	55

Таблица 4. Рабочий документ – оценка баллов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Показатель	Фактическое количество баллов	Максимальное количество баллов	Доля, в % (гр. 2 / гр. 3)
1	2	3	4
1. Система внутреннего контроля	88	95	93 %
2. Система бухгалтерского учета	55	60	92 %

Таблица 5. Рабочий документ аудитора – оценка надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Показатель	Критерий надежности систем		Оценка надежности систем, в % (гр.4 табл. 4)
	качественный показатель	в %	
1	2	3	4
1. Система внутреннего контроля	Высокая	От 90 до 100	93 %
	Средняя	От 50 до 89	
	Низкая	От 11 до 49	
	Внутренний контроль отсутствует	От 0 до 10	
2. Система бухгалтерского учета	Высокая	От 90 до 100	92 %
	Средняя	От 50 до 89	
	Низкая	От 11 до 49	
	Система бухгалтерского учета отсутствует	От 0 до 10	

Изучение системы бухгалтерского учета с помощью тестов позволяет аудитору установить обоснованность принятых аудируемым лицом в учетной политике правил организации и ведения бухгалтерского учета, в том числе и операций по договору лизинга.

Заполнение предлагаемых тестов может осуществляться аудитором по результатам обследования деятельности аудируемого лица, просмотра и анализа соответствующих документов,

опроса персонала проверяемой организации путем проставления определенного балла (по пятибалльной шкале) в графе «Оценка, в баллах». При этом аудитору для проверки достоверности зафиксированных в тестах сведений следует выборочно проверить, например, учетную политику, распорядительные документы, договора с материально ответственными лицами, изучить порядок проведения инвентаризации лизингового имущества и расчетов по лизинговой плате и др.

Таблица 6. Рабочий документ аудитора – оценка неотъемлемого риска и риска средств контроля

Показатель	Критерий значения риска		Расчет и оценка риска, в % (100% – гр.4 табл. 3.11)
	качественный	в %	
1	2	3	4
1. Неотъемлемый риск	Высокая	От 51 до 100	
	Средняя	От 11 до 50	
	Низкая	От 0 до 10	(100% – 92%) = 8%
2. Риск средств контроля	Высокая	От 51 до 100	
	Средняя	От 11 до 50	
	Низкая	От 0 до 10	(100% – 93%) = 7%

После того, как аудитор заполнит предложенные тесты, необходимо оценить степень надежности системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудируемого лица. Для этого в данной статье предложены рабочие документы аудитора, представленные в таблицах 4 и 5.

Оценивая результаты, полученные при заполнении табл. 5 по данным примера, можно сделать вывод, что система бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии в части учета лизинговых операций имеет высокую степень надежности, и аудитор в ходе проверки может полагаться на данные системы.

Следующим шагом является определение неотъемлемого риска и риска средств контроля, которые определяются как разница между 100% и процентом оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего

контроля (см. гр. 4 табл. 5). Расчет и оценку рисков предлагаем произвести при помощи таблицы 6, которая является рабочим документом аудитора.

Исходя из данной таблицы видно, что неотъемлемый риск и риск средств контроля являются низкими и имеют значения 8 % и 7 %, соответственно.

На этапе планирования аудитор также должен определить, каким способом будет проводиться проверка: сплошным или выборочным. Сплошной способ проверки будет более эффективен, если проверяется один или два договора лизинга, так как трудозатраты в данном случае будут не велики, в противном случае применяется аудиторская выборка.

Под аудиторской выборкой понимается применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы

однотипных операций. Единые требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке с целью сбора аудиторских доказательств, установлены Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 16 «Аудиторская выборка»⁴.

В данном стандарте говорится, что для построения выборки аудиторы могут использовать два подхода: статистический и нестатистический, а основными методами отбора совокупности являются случайный, систематический и бессистемный. Решение об использовании того или иного подхода и метода к выборочной проверке является предметом профессионального суждения аудитора. Также предметом профессионального суждения является и определение объема выборки, а именно, в п. 31 правила (стандарта) № 16⁵ сказано, что «объем выборки может определяться с применением специальных формул, полученных на основе теории вероятности и математической статистики,

либо определяться на основе профессионального суждения аудитора».

Таким образом, правилом (стандартом) № 16 регламентирован только общий порядок использования выборки, а конкретный способ построения аудиторской выборки и порядок его применения на практике должен быть разработан аудиторской организацией самостоятельно.

В данной статье предложено рассмотреть один из возможных методов определения объема выборки, при этом за основу был взят способ, применяемый аудиторами в США. Данный способ предлагает использовать для определения объема выборки (E) следующую формулу:

$$E = \frac{V \times F}{M}, \quad (2)$$

где V – стоимость генеральной совокупности; F – фактор уверенности, который зависит от размера аудиторского риска; M – допустимая ошибка.

Данный способ, с одной стороны, имеет ряд достоинств: во-первых, он учитывает ряд важных факторов, которые имеют непосредственное отношение к объему выборки, и, во-вторых, его достаточно легко использовать на практике. С другой стороны, (по мнению автора) при определении объема выборки целесообразнее применять

4 Российская Федерация. Постановления Правительства. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности от 23.09.2002 № 696. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=109853>

5 Там же.

Таблица 7. Значение фактора уверенности

Показатель	Критерий					
	4,9 и больше	4,8 – 4,1	4,0 – 3,2	3,1 – 2,3	2,2 – 1,4	1,3 и меньше
Риск необнаружения, %						
Фактор уверенности	1,61	2,31	3	3,69	4,61	5,3

фактор уверенности, зависящий не от самого аудиторского риска, а от его компонента – риска необнаружения.

Таким образом, объем аудиторской выборки предлагаем рассчитывать следующим образом:

$$AB = \frac{ГС \times ФУ}{УС}, \quad (3)$$

где АВ – объем аудиторской выборки, в элементах; ГС – размер генеральной совокупности, в руб.; ФУ – фактор уверенности; УС – уровень существенности, в руб.

Генеральная совокупность представляет собой полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность, и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), где каждая страта проверяется отдельно.

В данном случае генеральной совокупностью является стоимость лизингового имущества и сумма лизинговых платежей на конец отчетного периода, которые представлены в таблице 1. Она составляет: 1 795 500 руб.

Значение фактора уверенности определяется при помощи таблицы 7 и зависит от размера риска необнаружения. При этом аудитору нужно помнить, что максимальное значение риска необнаружения, который берет на себя аудитор, напрямую зависит от размера приемлемого аудиторского риска.

Риск необнаружения возможно определить с помощью формулы (1). Преобразовав ее, получим

$$РН = \frac{ПАР}{НР \times РСК}, \quad (4)$$

где ПАР – это приемлемый аудиторский риск.

Подставив данные в формулу, (4) получим:

$$РН = \frac{5}{8 \times 7} = 9\%$$

Допустимый риск необнаружения, который может взять на себя аудитор, составляет 9 %.

Таким образом, чем надежнее система бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица или больше запас риска необнаружения (по сравнению с приемлемым

Таблица 8. Общий план аудита учета лизинговых операций

Перечень аудиторских процедур по разделам	Период проведения в час.	Исполнитель	Примечание
1. Проверка соблюдения условий для отнесения имущества к предмету договора лизинга			
2. Проверка наличия и правильности оформления документов, определяющие права и обязанности сторон договора лизинга			
3. Оценка сохранности и проверка наличия лизингового имущества			
4. Проверка правильности оформления и отражения операций по движению лизингового имущества			
5. Проверка правильности расчета и отражения лизинговых платежей			
6. Проверка правильности начисления и отражения в учете амортизации лизингового имущества			
7. Проверка правильности налогообложения			

Таблица 9. Общий план аудита учета лизинговых операций

Перечень аудиторских процедур по разделам	Проверяемые документы
1	2
1. Проверка соблюдения условий для отнесения имущества к предмету договора лизинга. 1.1. Проверка правильности отнесения имущества к основным средствам в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств». 1.2. Проверка правильности отнесения к амортизируемому имуществу в соответствии с требованиями главы 25 Налогового кодекса РФ. 1.3. Проверка правильности отнесения основных средств к лизинговому имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ и Законом № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)».	Лизинговые договора Инвентарные карточки учета ОС
2. Проверка наличия и правильности оформления документов, определяющих права и обязанности сторон договора лизинга. 2.1. Экспертиза лизинговых договоров. 2.2. Экспертиза сопутствующих документов.	Лизинговые договора, заявка лизингополучателя на покупку необходимого оборудования, договора купли-продажи, акты о приемке-передаче и др.

Таблица 9 (продолжение)

Перечень аудиторских процедур по разделам	Проверяемые документы
1	2
3. Оценка сохранности и проверка наличия лизингового имущества. 3.1. Проверка создания комиссии по инвентаризации. 3.2. Проверка отражения результатов инвентаризации. 3.3. Проверка наличия договоров с материально ответственными лицами. 3.4. Проверка правильности ведения картотеки лизингового имущества и инвентарных списков. 3.5. Проверка отражения в отчетности лизингового имущества.	Приказ, распоряжение руководителя, сличительная ведомость, акты инвентаризации, договора с материально ответственными лицами, инвентарные карточки (инвентарная книга) учета основных средств, формы бухгалтерской отчетности
4. Проверка правильности оформления и отражения операций по движению лизингового имущества. 4.1. Проверка правильности формирования первоначальной стоимости лизингового имущества. 4.2. Проверка правильности отнесения затрат по текущему и капитальному ремонту лизингового имущества. 4.3. Проверка правильности отражения в учете выбытия лизингового имущества. 4.4. Проверка правильности отражения информации о движении лизингового имущества в учете и отчетности.	Лизинговые договора, договора купли-продажи, акты о приемке-передаче, акты о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств, инвентарные карточки (инвентарная книга), регистры по счету 20, 23, 60, карточка счета 03, оборотно-сальдовая ведомость по счету 03, формы отчетности
5. Проверка правильности расчета и отражения лизинговых платежей. 5.1. Проверка правильности отнесения затрат при начислении лизинговых платежей. 5.2. Проверка правильности определения размера лизинговых платежей. 5.3. Проверка соблюдения своевременности погашения лизинговых платежей в соответствии с договором лизинга. 5.4. Проверка правильности отражения результатов инвентаризации расчетов по договору лизинга. 5.5. Проверка правильности отражения в учете и отчетности расчетов по лизинговой плате.	Регистры по счету 20, 23, 25, 26, 29, 44 Договора лизинга Банковские выписки Карточка счета 60 (62), сличительная ведомость, акты инвентаризации, формы отчетности

Таблица 9 (продолжение)

Перечень аудиторских процедур по разделам	Проверяемые документы
1	2
6. Проверка правильности начисления и отражения в учете амортизации лизингового имущества. 6.1. Проверка правильности определения срока полезного использования лизингового имущества. 6.2. Проверка применяемого способа начисления амортизации в соответствии с утвержденным способом в учетной политике. 6.3. Проверка сумм ежемесячных начислений амортизационных отчислений на счета бухгалтерского учета. 6.4. Проверка объектов, по которым амортизация не начисляется. 6.5. Проверка объектов, по которым начисляется ускоренная амортизация. 6.6. Проверка отражения в отчетности сумм начисленных амортизационных отчислений.	Инвентарные карточки, акты о приемке-передаче, справки бухгалтера, Учетная политика, регистры бухгалтерского учета, формы отчетности
7. Проверка правильности налогообложения. 7.1. Проверка правильности расчетов по налогу на имущество. 7.2. Проверка правильности отражения (начисления) налога на добавленную стоимость при осуществлении расчетов по лизинговой плате. 7.3. Проверка правильности расчетов и отражения отложенных налоговых активов и обязательств, возникающих при использовании договора лизинга.	Регистры бухгалтерского учета, декларации по налогу на имущество и по НДС, справки бухгалтера, расчеты

аудиторским риском), тем меньше доказательств может позволить себе собрать аудитор.

При помощи формулы (3) рассчитаем объем аудиторской выборки:

$$AB = \frac{1\,795\,500 \times 1,61}{115\,000} = 25,14 \approx 25 \text{ эле-}$$

ментов.

Так же на этапе планирования аудитор должен составить и документально оформить общий план аудита (таблица 8), описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руко-

водством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

В соответствии с пунктом 9 ПСАД № 3 «Планирование аудита»⁶ при разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

- а) деятельность аудируемого лица;
- б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- в) риск и существенность;
- г) характер, временные рамки и объем процедур;
- д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы;
- е) прочие аспекты.

Аудитор должен составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, вре-

менные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита⁷.

Программа аудита приведена в таблице 9 и дополняется графами «Период проведения, в часах», «Исполнитель» и при необходимости «Примечание».

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Заключение

Предложенные в статье способы и порядок расчета уровня существенности и аудиторского риска, порядок оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также рабочие документы аудитора могут быть использованы на практике при проведении проверки лизинговых операций. Изложенный материал также может быть использован для разработки внутрифирменного стандарта аудиторскими фирмами.

⁷ Там же.

⁶ Российская Федерация. Постановления Правительства. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности от 23.09.2002 № 696. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=109853>

Список литературных источников

1. Российская Федерация. Постановления Правительства. Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности от 23.09.2002 № 696. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=109853>.
2. Дмитриева И.Н. Аудит: учебное пособие. – Челябинск, 2010.[Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.lib.susu.ac.ru/ftd?base=SUSU_METHOD&key=000463260&dtype=F&etype.

Информация об авторе

Черненко Алексей Федорович; Южно-Уральский государственный университет; кафедра маркетинга и менеджмента; профессор; доктор экономических наук; e-mail: 2052@bk.ru

Дмитриева Ирина Николаевна; Всероссийский заочный финансово-экономический институт; доцент; кандидат экономических наук; e-mail: indmit82@mail.ru

**Chernenko Aleksei Fedorovich,
Dmitrieva Irina Nikolaevna**

Planning an audit of leasing operations

Abstract

This article is one of the main phases of the audit – planning of leasing operations. It describes how to determine the level of materiality, audit risk and audit sample. In our research we propose tests system of internal control and accounting, as well as basic audit procedures.

Keywords

Audit, leasing, accounting, the level of materiality, audit risk, the system of internal controls, audit sampling, audit planning.

Bibliography

1. Russian Federation. Resolutions of the Government. On approval of the federal rules (standards) of auditing from 23.09.2002 № 696. [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.consultant.ru/online/base/?req=doc;base=LAW;n=109853>.
2. Dmitrieva I.N. Audit: textbook. – Chelyabinsk, 2010. [Electronic resource]. – Access mode: http://www.lib.susu.ac.ru/ftd?base=SUSU_METHOD&key=000463260&dtype=F&etype.

Author's data

Chernenko Aleksei Fedorovich; South Ural State University, Department of Marketing and Management; Professor; Doctor of Economics; e-mail: 2052@bk.ru

Dmitrieva Irina Nikolaevna; Russian Correspondence Financial and Economic Institute; Associate Professor; PhD; e-mail: indmit82@mail.ru