

УДК 657

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ АУДИТА СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
В РАМКАХ ПРОСТОГО ТОВАРИЩЕСТВА****А.Р. ЛАВРИНЕНКО***(Полоцкий государственный университет)*

*Разработан подход к сегментированию аудита совместной деятельности, позволяющий учитывать особенности аудита простого товарищества, связанные с множеством аудируемых лиц. Предложена методика планирования аудита совместной деятельности, а также определения уровня ответственности искажений бухгалтерской отчетности. Методика позволяет рационально и качественно организовать каждый этап аудиторской проверки, выявить потенциальные факторы, оказывающие влияние на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества, а также на величину аудиторского риска. Согласно разработанной методике планирования основными этапами сбора информации для проведения аудиторской проверки являются: получение информации о деятельности простого товарищества и участника, ведущего общие дела товарищества; получение знаний о деятельности каждого участника в рамках договора. Области деятельности простого товарищества, понимание которых существенно для аудиторских организаций на всех стадиях аудиторской проверки, включают: предмет и цели деятельности простого товарищества согласно договору; деятельность каждого участника в рамках договора простого товарищества; прочие хозяйственные операции товарищества, в том числе внереализационные.*

**Введение.** Совместная деятельность участников в рамках договора простого товарищества основывается прежде всего на доверительных отношениях между ними, что должно подкрепляться возможностью для всех участников получать и использовать финансовую информацию. Ввиду заинтересованности участников в конечных финансовых результатах совместной деятельности достоверность информации должна подтверждаться независимым аудитором. Участники должны быть уверены, что все многочисленные и зачастую очень сложные операции товарищества законны и правильно отражены в бухгалтерской (финансовой) отчетности товарищества, так как они обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в аудиторских услугах.

Аудиторская проверка простого товарищества проводится с целью формирования мнения о достоверности показателей прибыли (убытка), полученной в результате совместной деятельности товарищей, ее распределении между участниками. Проведение такой проверки связано с определенными сложностями – нормативными документами не определена методология бухгалтерского учета совместной деятельности простого товарищества. Помимо этого в результате исследования правил аудиторской деятельности, утвержденных Министерством финансов Республики Беларусь, мы можем сделать вывод о том, что аудиторские правила не содержат описания особенностей действий аудиторской организации при проведении аудита простого товарищества.

Существующее Правило аудиторской деятельности «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита» определяют действия аудиторской организации по выявлению и изучению в ходе аудита хозяйственных операций со связанными сторонами. Данное правило определяет понятие «связанные стороны» – «стороны, одна из которых контролирует другую или оказывает значительное влияние на принятие решений другой стороной» [3, с. 157]. По определению простого товарищества стороны осуществляют какую-либо экономическую деятельность под совместным контролем. Согласно МСФО 31, п. 2: «Совместный контроль – договорно-согласованное распределение контроля над экономической деятельностью». Участники товарищества не оказывают прямого влияния на деятельность друг друга, влияние носит косвенный характер, посредством распределения финансового результата, полученного от совместной деятельности товарищества.

Таким образом, существующие правила аудиторской деятельности не позволяют выявить и описать особенности действий аудиторской организации при проведении аудита совместной деятельности в рамках простого товарищества. В целях организации рациональной и качественной аудиторской проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности простого товарищества необходимо определить:

- особенности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля простых товариществ, оказывающих влияние на проведение их аудита;
- особенности планирования аудита простого товарищества и определения аудиторских рисков;
- особенности получения аудиторских доказательств в ходе аудита простого товарищества.

**Основная часть.** В ходе аудита простого товарищества аудиторским организациям следует применять правила аудиторской деятельности, утвержденные Министерством финансов Республики Беларусь, в полном объеме. Вместе с тем некоторые особенности простых товариществ оказывают влияние

на порядок проведения их аудита. К таким особенностям, исходя из содержания договора простого товарищества (совместной деятельности), мы можем отнести:

1) простое товарищество не является юридическим лицом, а основывается на договоре, в силу которого двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей законодательству цели;

2) наличие общей долевой собственности, общего имущества товарищей. Согласно статье 913 (п. 3) «пользование общим имуществом товарищей осуществляется по их общему согласию», что предполагает совместный контроль деятельности простого товарищества. Совместный контроль позволяет товарищам совместно определять финансовую и хозяйственную политику при осуществлении совместной деятельности с целью получения выгоды;

3) простое товарищество выступает в качестве самостоятельного субъекта налоговых отношений, т.е. обладает налоговой правосубъектностью, не обладая при этом гражданской или процессуальной правосубъектностью. В основе простого товарищества лежит правоспособность товарищей в рамках и пределах, определенных ими исходя из цели создания простого товарищества;

4) простое товарищество характеризуется наличием доверительных отношений, основанных на личном доверии товарищей, поскольку действия каждого участника оказывают существенное влияние на деятельность товарищества в целом;

5) ответственность за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности возлагается на товарища, ведущего общие дела и обособленный бухгалтерский учет деятельности простого товарищества согласно договору.

Совокупность перечисленных выше особенностей оказывает прямое влияние на организацию каждого этапа аудиторской проверки. Однако определяющим фактором является правосубъектность простого товарищества, который предопределяет общую стратегию аудита. Понятие «правоспособность», как это следует из смысла пункта 1 статьи 45 Гражданского кодекса Республики Беларусь, включает в себя:

- способность юридического лица иметь гражданские права и исполнять обязанности (т.е. являться должником и кредитором в гражданских правоотношениях и действовать в этих качествах);
- возможность осуществлять отдельные виды деятельности, подлежащие лицензированию.

Объектом первого элемента правоспособности является соответствующий правовой статус юридического лица, объект второго элемента – совокупность определенных операций в деятельности юридического лица.

В простом товариществе юристы выделяют «его правовую и фактическую составляющие» [1, с. 31]. В основе договора о совместной деятельности лежат интересы его участников в достижении единой фактической цели. Средство ее достижения – особая правовая регламентация прав и обязанностей участников (внутренние отношения) и прав и обязанностей участников по отношению к третьим лицам (внешние отношения; общие дела, ответственность товарищей).

В процессе исполнения договора простого товарищества либо в процессе исполнения договоров, заключенных в рамках договора простого товарищества, совершаются операции, образующие определенного рода деятельность. Осуществляя какой-либо вид деятельности в интересах других, товарищ реализует свою собственную правоспособность, т.е. действует не товарищество, а отдельные его участники [1, с. 31].

Данное мнение подтверждается высказыванием Яном Функом, членом Научно-консультативного совета Верховного Суда Республики Беларусь: «...простое товарищество не является субъектом права, оно не обладает собственной правоспособностью и в его основе лежит правоспособность товарищей в рамках и пределах, определенных ими исходя из цели создания простого товарищества» [2, с. 28].

Таким образом, деятельность в рамках договора простого товарищества неразрывно прямо или косвенно связана с основной (уставной) деятельностью каждого участника, так как согласно статье 911 Гражданского кодекса Республики Беларусь участники «...обязуются соединить свои вклады и **совместно действовать** без образования юридического лица для извлечения прибыли», т.е. совместная деятельность по договору простого товарищества представляет собой область пересечения деятельности участников – юридических лиц (действия каждого участника в рамках договора простого товарищества и образуют совместную деятельность) (рис. 1).

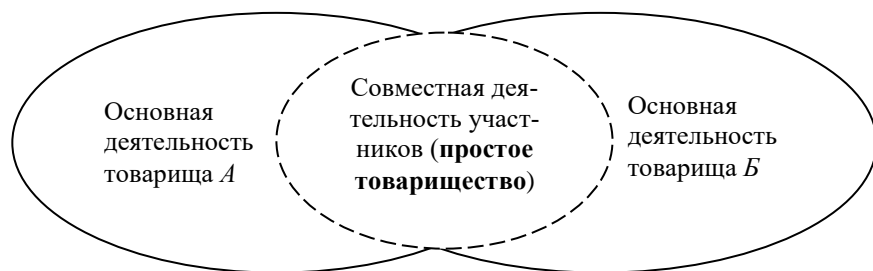


Рис. 1. Субъекты правоспособности простого товарищества

Каждый участник

(товарищ) по результатам своей деятельности в рамках договора простого товарищества формирует смету расходов, связанных с выполнением его обязательств по договору. Впоследствии расходы участников покрываются за счет доходов товарищества.

По сути бухгалтерский учет простого товарищества представляет собой сводный учет затрат и усилий каждого участника товарищества, осуществляемый товарищем, ведущим бухгалтерский, налоговый учет и отчетность. Задача бухгалтерского учета товарищества заключается в обобщении на счетах бухгалтерского учета доходов товарищества, расходов участников, связанных с совместной деятельностью и в определении финансового результата, с целью его последующего распределения между участниками товарищества. Отсюда следует, что действия каждого участника оказывают существенное влияние на достоверность учета и отчетности товарищества, что следует учитывать при планировании и проведении аудиторской проверки простого товарищества.

Таким образом, проведение аудита простого товарищества без аудиторской проверки деятельности каждого товарища в рамках договора простого товарищества не позволяет сформировать аудиторское мнение о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности простого товарищества основным принципам и методам, установленным законодательством, ввиду отсутствия достаточных, убедительных аудиторских доказательств.

В доказательство приведем наглядный *пример*. Статьей 917 Гражданского кодекса Республики Беларусь определено, что «если договор простого товарищества связан с осуществлением его участниками предпринимательской деятельности, товарищи отвечают солидарно по всем общим обязательствам независимо от оснований их возникновения». Таким образом, если участники заключают договор о совместной деятельности, то у каждого участника появляется возможность совершить в рамках простого товарищества действия, влекущие разорительные обязательства для простого товарищества и соответственно для каждого участника.

Данный подход к совместной деятельности позволяет заключить, что аудиторская проверка деятельности простого товарищества складывается из аудита множества аудируемых лиц:

- участника, осуществляющего обособленный учет общих дел простого товарищества;
- участников – юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) – договора простого товарищества (товарищей) в части их совместной деятельности.

Перед началом проверки необходимо согласовать условия проведения аудита, определение прав, обязанностей и ответственности аудиторской организации и участников договора простого товарищества. При составлении договора оказания аудиторских услуг необходимо руководствоваться требованиями правил аудиторской деятельности «Порядок заключения договоров оказания аудиторских услуг». От имени заказчика, простого товарищества, в договор по оказанию аудиторских услуг вступают все участники простого товарищества, поскольку простое товарищество не является субъектом права. Таким образом, на стороне заказчика наблюдается множественность лиц, с обязательным указанием наименования всех участников простого товарищества, так как именно они все вместе считаются стороной сделки.

Возможны ситуации, когда у одного из товарищей возникают сомнения в достоверности бухгалтерского учета и отчетности, в целях защиты своих интересов по договору простого товарищества, на стороне заказчика договора оказания аудиторских услуг при согласии прочих товарищей может выступать один из товарищей. В данном случае при составлении письма-обязательства о согласии на проведение аудита в конце обязательны: расписка «С условиями проведения аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности согласны» и подписи всех участников простого товарищества.

Множество аудируемых лиц (участников – юридических лиц) требует от аудиторской организации (в соответствии с Правилом аудиторской деятельности «Понимание деятельности проверяемого юридического лица или индивидуального предпринимателя») понимания деятельности простого товарищества, как организационно-правовой формы, основанной на договоре, а также деятельности каждого участника в рамках договора.

Согласно указанному правилу «при проведении аудита бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна обладать знаниями или получить знания о деятельности субъекта в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, операций и методов работы, которые, по мнению аудиторской организации, могут существенно влиять на достоверность бухгалтерской отчетности, на ход проведения проверки или на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении» [3, с. 165].

Таким образом, ознакомление аудиторской организации с деятельностью простого товарищества включает в себя два этапа:

- 1) получение информации о деятельности простого товарищества и участника, ведущего общие дела товарищества. В ходе аудита аудиторской организации предстоит установить полноту и достоверность системы обособленного бухгалтерского учета и отчетности;

2) получение знаний о деятельности каждого участника в рамках договора. В ходе аудиторской проверки деятельности товарища аудиторская организация обязана убедиться в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает совместную деятельность товарища – юридического лица.

На основании определения этапов сбора информации о деятельности товарищества мы можем определить области деятельности простого товарищества, понимание которых существенно для аудиторских организаций на всех стадиях аудиторской проверки:

- 1) предмет и цели деятельности простого товарищества согласно договору;
- 2) деятельность каждого участника в рамках договора простого товарищества, в том числе подлежащая лицензированию;
- 3) прочие хозяйственные операции товарищества, в том числе внереализационные.

Отметим, что данная последовательность получения информации о деятельности товарищества позволяет рационально и качественно организовать каждый этап аудиторской проверки. На первом этапе ознакомления с деятельностью простого товарищества необходимо детально исследовать договор товарищества как основы его создания, определить предмет договора, цели совместной деятельности, права, обязанности и ответственность участников совместной деятельности. На втором этапе следует проанализировать деятельность каждого участника в рамках договора простого товарищества.

В ситуации, когда аудиторская организация не имеет представления о правах и обязанностях, формах и видах участия товарища в рамках договора простого товарищества, она не имеет возможности на этапе планирования провести четкое разграничение совместной и основной деятельности участника – юридического лица, что повлечет в ходе проверки неоправданные затраты времени, снижение качества проверки и, как следствие, увеличение аудиторского риска.

Для эффективного использования знаний о деятельности простого товарищества аудиторская организация должна проанализировать влияние характера деятельности каждого участника совместной деятельности на бухгалтерскую отчетность товарищества в целом.

При проведении аудита простого товарищества следует тщательно планировать работу и анализировать специфику каждого договора простого товарищества. При этом следует руководствоваться требованиями правила аудиторской деятельности «Планирование аудита».

Правила предусматривают следующие этапы планирования:

- предварительное планирование аудита;
- подготовку и составление общего плана аудита;
- подготовку и составление программы аудита.

Этап предварительного планирования в целях сегментации аудита простого товарищества аудиторской организации включает в себя два шага:

- 1) ознакомление с совместной деятельностью простого товарищества;
- 2) сбор информации о деятельности каждого участника в рамках договора простого товарищества.

В ходе исследования деятельности простого товарищества следует получить сведения:

- о договорных отношениях участников простого товарищества (наличие и основные условия договора простого товарищества; цели совместной деятельности в рамках договора простого товарищества и их достижение в действительности; срок действия договора);
- о составе общего имущества участников простого товарищества;
- о составе участников и форме их участия в деятельности простого товарищества (снабжение, производство, реализация, внесение вклада и пр.);
- о видах деятельности простого товарищества;
- об учетной политике;
- о принципах организации обособленного бухгалтерского учета деятельности простого товарищества каждым участником простого товарищества;
- о порядке распределения прибыли, покрытия расходов и убытков простого товарищества;
- о внутренней системе расчетов между товарищами и простым товариществом;
- об основных покупателях, поставщиках;
- об организации внутреннего контроля.

Информация о простом товариществе для целей аудита может быть получена:

- из договора простого товарищества, дополнений и приложений к нему;
- из протоколов собраний товарищей;
- из документов, регламентирующих учетную политику товарищества;
- их контрактов, договоров, соглашений с третьими лицами;
- из внутренней отчетной документации товарищества, которая позволяет получить информацию о состоянии общих дел товарищества;

- из бухгалтерской, финансовой и статистической отчетности товарищества;
- из информации, полученной из бесед с товарищем, ведущим общие дела простого товарищества (бухгалтерский и налоговый учет).

Первый шаг позволяет аудиторской организации получить общие сведения об участниках простого товарищества и произвести сегментацию совместной деятельности по участникам и видам их деятельности. Таким образом, определив объем информации, который необходимо получить о деятельности каждого участника договора простого товарищества, аудиторская организация может перейти ко второму шагу предварительного планирования аудита.

Второй шаг предполагает сбор информации не обо всей хозяйственной деятельности товарища, а лишь в части сведений о его совместной деятельности в рамках договора простого товарищества:

- об учредительных документах и свидетельствах о государственной регистрации участников простого товарищества;
- о видах деятельности, осуществляемых каждым участником в рамках договора простого товарищества;
- об учетной политике товарища;
- о принципах организации системы оплаты труда персонала;
- о технологических особенностях производства продукции (выполнения работ, оказания услуг);
- об организации внутреннего контроля.

Основные источники информации о товарище:

- учредительные документы и свидетельства о государственной регистрации товарища;
- документы, регламентирующие учетную политику товарища;
- информация, полученная из бесед с товарищем, ведущим общие дела простого товарищества (бухгалтерский и налоговый учет).

В ходе аудиторской проверки участников товарищества на этапе планирования аудита аудиторской организации необходимо четко определить пределы (рамки) аудита совместной деятельности товарища, так как аудиторская проверка основной деятельности товарища не является целью аудита простого товарищества. Аудиторской проверке подлежит только та информация о деятельности товарищей, которая признается аудиторской организацией существенной и влияет на достоверность показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности простого товарищества. Отметим, что «под достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точности показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности, при которой квалифицированный пользователь в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные решения» [3, с. 80].

С целью оптимизации процесса получения аудиторских доказательств необходимо на стадии планирования аудита определить состав аудиторских процедур по сегментам. Многие зарубежные и отечественные авторы придерживаются сегментного подхода к аудиту. «Аудит выполняется с подразделением финансовой отчетности на более мелкие сегменты или элементы» [5, с. 152]. По мнению авторов, это облегчает работу с бухгалтерской (финансовой) отчетностью и помогает распределять конкретные задачи между членами аудиторской организации. Суть данного подхода сводится к следующему: «каждый из выделенных сегментов можно аудировать отдельно, хотя аудит всех сегментов взаимосвязан. После завершения каждого сегмента, включая анализ взаимодействия между сегментами, сводят полученные результаты. А затем можно приступать к выработке определенного вывода относительно финансовой отчетности в целом» [5, с. 152]. Существуют различные способы сегментирования аудита. Наиболее распространенным за рубежом является циклический подход, который позволяет «проводить обособленный аудит по циклам тесно связанных одна с другой хозяйственных операций и соответственно по группам отражающих их счетов» [5, с. 152]. «Идея организации счетов по циклам состоит в том, что группируются счета, связанные операциями, которые обычно затрагивают все эти счета. Аудиторы считают, что проще проверять такие взаимосвязанные счета, координируя процедуры, чем проверять каждый счет так, как будто он существует сам по себе» [6, с. 124]. Зарубежные авторы выделяют счета четырех основных циклов (циклов деловой активности) [5, с. 154; 6, с. 124; 7, с. 158]:

- цикл получения доходов;
- цикл приобретения и расходования;
- производственный цикл;
- финансовый и инвестиционный цикл.

«Каждый цикл включает несколько классов хозяйственных операций, которые зависят от конкретного вида бизнеса. Далее каждый класс таких операций может быть разбит на два и более подкласса. Классы и подклассы хозяйственных операций различаются, прежде всего, применением разных мероприятий и процедур контроля» [7, с. 157].

У российских авторов нет единого подхода к сегментированию аудита. А.Д. Шеремет и В.П. Суйц придерживаются циклического подхода и в качестве сегментов аудита выделяют: цикл приобретения и заготовления, цикл производства, цикл реализации, цикл оплаты [8, с. 310]. В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин, Л.В. Сотникова предлагают сегментацию аудита по разделам и участкам бухгалтерского учета: аудит учредительных документов, учета уставного капитала и расчетов с учредителями; аудит учета основных средств, нематериальных активов и производственных запасов; аудит учета затрат на производство, готовой продукции и производственных запасов, аудит денежных средств и денежных документов, аудит расчетов, аудит учета финансовых результатов и их использования; аудит учета капитала и резервов; аудит учета кредитов и займов [8, 9].

Отечественные авторы Г.М. Пупко, М.С. Шидловская рекомендуют проводить аудиторскую проверку по видам операций, внеоборотных и оборотных активов аудируемого лица: аудит кассовых и банковских операций; аудит расчетных и кредитных операций; аудит операций по учету основных средств и нематериальных активов, аудит операций по учету товарно-материальных ценностей; аудит формирования себестоимости продукции, работ, услуг; аудит операций по реализации продукции (работ, услуг), формированию финансовых результатов, использованию прибыли и образованию фондов и резервов [10, с. 427]; аудит оплаты труда и социальных выплат [11, с. 495].

Аудит простого товарищества целесообразно разбить на сегменты деятельности товарищей и простого товарищества. В рамках каждого сегмента по аналогии с циклическим подходом выделим циклы хозяйственных операций (видов деятельности), которые в совокупности и составляют совместную деятельность участников, или простое товарищество. Приведем наглядный *пример*. С целью совместного производства продукции в рамках трехстороннего договора простого товарищества (совместной деятельности) участник *А* поставляет сырье и материалы, участник *Б* производит продукцию, участник *В* ее реализует. Согласно договору участник *В* является участником, ведущим бухгалтерский и налоговый учет товарищества. Схему сегментации аудита по циклам представим на рисунке 2.

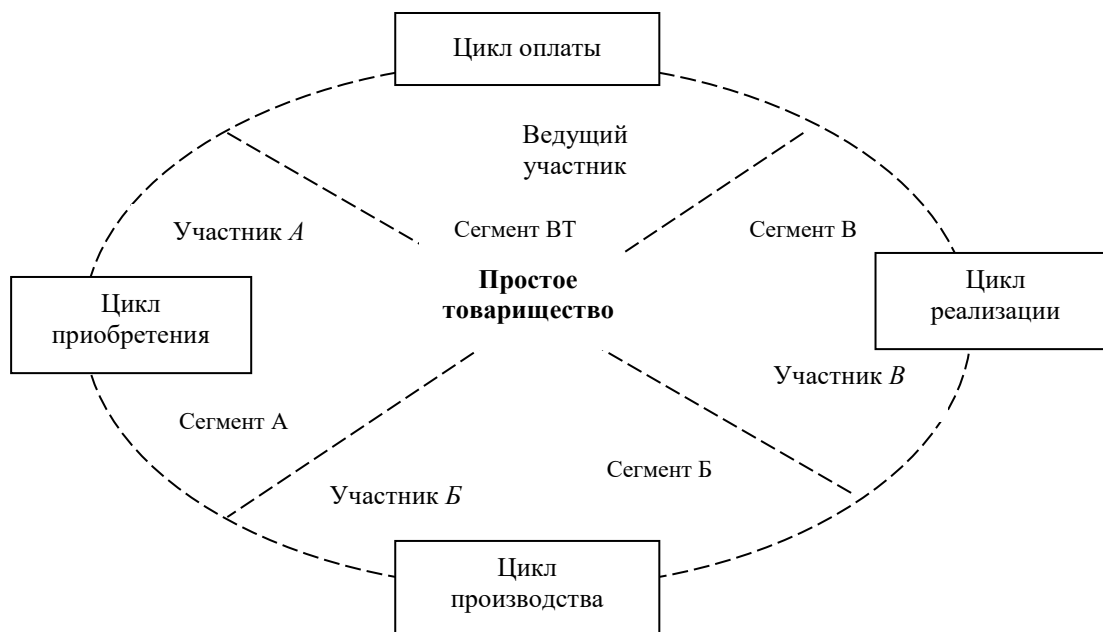


Рис. 2. Сегментация аудита простого товарищества

В целях характеристики каждого цикла (см. рис. 2) воспользуемся определениями А.Д. Шеремета и В.П. Суйца, трансформируя их с учетом специфики совместной деятельности простого товарищества. Цикл приобретения и заготовления объединяет хозяйственные операции по приобретению материально-производственных запасов, товаров, приводящие к образованию кредиторской задолженности *товарища (товарищества)* перед поставщиками соответствующих активов.

Цикл производства «объединяет хозяйственные операции по производственному потреблению элементов производства и выпуску готовой продукции» [8, с. 310] простого товарищества (выполнению работ, оказанию услуг).

Цикл реализации – хозяйственные операции, связанные с заключением договоров с заказчиками, реализацией и транспортировкой готовой продукции (товаров, работ, услуг) простого товарищества и приводящие к образованию дебиторской задолженности *товарищества*.

Цикл оплаты – хозяйственные операции, связанные с движением наличных и безналичных денежных средств простого товарищества, погашением дебиторской и кредиторской задолженности товарищества путем оплаты денежными средствами, а также определение финансового результата по результатам совместной деятельности, его распределение согласно договору простого товарищества и перечисление.

Аудит каждого цикла детализируется на аудиторскую проверку каждого раздела, участка бухгалтерского учета либо вида хозяйственной операции. Для этих целей обратимся к подходу сегментации аудита отечественного автора Г.М. Пупко – по видам операций хозяйственной деятельности. Аудиторской организации на этапе предварительного планирования необходимо определить и систематизировать виды хозяйственных операций, которые подлежат аудиторской проверке в рамках обособленного учета простого товарищества и учета совместной деятельности каждого участника товарищества. Предложенный нами подход сегментации аудита предполагает наличие определенного набора операций для каждого сегмента, цикла. Каждый участник товарищества выполняет определенные обязательства в рамках договора, которые в хозяйственной деятельности каждого из них проявляются посредством определенных хозяйственных операций, которые, взаимно дополняя друг друга, образуют замкнутый хозяйственный цикл простого товарищества.

Новизна предложенного подхода заключается в том, что после завершения аудита каждого сегмента, включая анализ взаимодействия между сегментами, полученные результаты сводятся в сегменте «простое товарищество», так как оценить достоверность бухгалтерского учета доходов товарищества возможно только после проверки достоверности учета расходов каждого из участников товарищества.

На втором этапе планирования – подготовки и составления общего плана аудита аудиторской организации – необходимо разработать и документально оформить согласно Правилу «Планирование аудита» общий план аудита с описанием предполагаемого объема, перечня работ и срока их проведения. «Общий план обязательного аудита достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности должен включать перечень вопросов в объеме, не ниже предусмотренного приложением 3 к настоящему правилу» [3, с. 46]. Учитывая особенности планирования аудита простого товарищества, вопросы перечня необходимо разбить по видам операций. Вопросы могут быть дополнены аудиторской организацией по своему усмотрению с учетом специфики деятельности товарищества.

На втором и третьем этапах планирования аудита особое внимание следует уделить определению существенности и аудиторского риска, основываясь на положениях Правила аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск».

При планировании аудита особое внимание следует уделить определению факторов, существенно искажающих бухгалтерскую отчетность товарищества. Основываясь на положениях Правила аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» аудитору необходимо оценить уровень существенности и аудиторский риск. Согласно указанному Правилу «Существенность в аудите – это обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценка существенности определяется для каждого субъекта предпринимательской деятельности с учетом объема и особенностей его деятельности». Для целей настоящего правила под субъектом предпринимательской деятельности подразумеваются юридические лица и индивидуальные предприниматели [3, с. 80].

Таким образом, при планировании аудиторской проверки, на наш взгляд, необходимо оценить существенность искажений (ошибок):

- для каждого участника простого товарищества с учетом объема и специфики его совместной деятельности по договору простого товарищества;
- для участника, ведущего общие дела товарищества;
- для товарищества в целом.

Количественным критерием существенности выступает уровень существенности. «Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской (финансовой) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности не сможет на ее основе делать правильные выводы и принимать экономически обоснованные решения». Правилем допускается как единый показатель уровня существенности для конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Целесообразно определить систему показателей уровня существенности, которая позволит определить суммарное предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности простого товарищества, сгруппировав обстоятельства, оказывающие влияние на достоверность бухгалтерской отчетности товарищества по сегментам, выявленным на первых двух этапах планирования аудита. Опираясь на первый

пример нашего исследования, представим на рисунке 3 составляющие суммарного уровня существенности (суммарной ошибки) в сегментном разрезе.

Рисунок 3 позволяет сделать вывод, что определение уровня существенности для каждого товарища производится аудитором на основании оценки существенности определенных групп счетов бухгалтерского учета совместной деятельности каждого товарища. Отбор и группировка бухгалтерских счетов производится по циклам хозяйственных операций товарищества. На уровень существенности для товарища, ведущего общие дела, оказывают влияние оценки существенности для каждого товарища *A*, *B*, *B*. В свою очередь суммарный показатель уровня существенности включает в себя оценку существенности ошибки для товарища, ведущего общие дела. Данный подход позволяет аудитору ранжировать уровни существенности, систематизировать базовые показатели уровня существенности и более точно определить значение суммарного (единого) уровня существенности, который по результатам проверки даст возможность аудитору сделать вывод о том, является ли бухгалтерская отчетность товарищества достоверной во всех существенных отношениях или нет, а также определить необходимый набор аудиторских процедур.

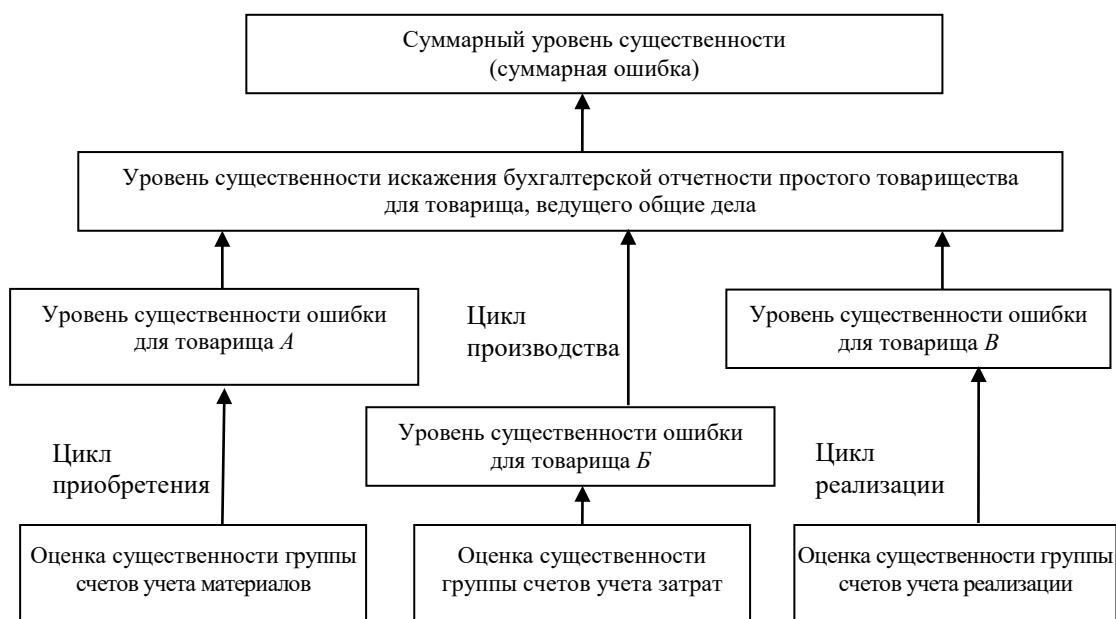


Рис. 3. Структура суммарного уровня существенности ошибки бухгалтерской отчетности простого товарищества

Отметим, что при определении суммарного показателя уровня существенности необходимо учитывать Рекомендации по определению уровня существенности в аудите, утвержденные Решением № 3 от 14.05.2004 г. и одобренные Методологическим советом по аудиторской деятельности Министерства финансов Республики Беларусь.

При оценке существенности в Республике Беларусь рекомендовано использовать два основных подхода: дедуктивный и индуктивный [3, с. 314; 9, с. 104]. «При использовании дедуктивного метода первоначально определяется общий уровень существенности бухгалтерской отчетности, который затем распределяется между значимыми статьями и счетами учета. При использовании индуктивного метода вначале определяются уровни существенности значимых статей и счетов бухгалтерского учета, затем полученные значения суммируются, и определяется общий уровень существенности бухгалтерской отчетности» [3, с. 314].

Аудиторский риск представляет собой «вероятность того, что бухгалтерская (финансовая) отчетность субъекта может содержать невыявленные существенные искажения после подтверждения ее достоверности или признания того, что она содержит существенные искажения, когда в действительности таких искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности нет» [3, с. 82]. К потенциальным факторам риска при аудиторской проверке простого товарищества мы можем отнести следующие:

1) в условиях простого товарищества возможны ситуации, когда товарищ (его работник), осуществляющий ведение бухгалтерского учета, имеет полную информацию о деятельности простого товарищества и умышленно (неумышленно) не раскрывает ее остальным товарищам;



2) в условиях простого товарищества возможны ситуации, когда товарищи (их работники), товарищ, осуществляющий ведение бухгалтерского учета, имеют доступ к активам простого товарищества, находящихся в общей собственности, которые легко сокрыть, изъять или реализовать, что способствует возникновению злоупотреблений;

3) возможны ситуации, когда расходы простого товарищества превышаются товарищами путем отнесения на затраты товарищества средств, направленных на осуществление основной деятельности товарищей. Таким образом, происходит занижение прибыли простого товарищества, и соответственно доходов остальных участников договора;

4) при сложной системе взаиморасчетов между товарищами, товариществом и третьими лицами затруднены или невозможны регулярные взаимные сверки учетных данных, что повышает риск возникновения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности;

5) товарищ, осуществляющий ведение бухгалтерского учета не имеет возможности нести ответственность за достоверность данных, представляемых каждым товарищем по сделкам, совершенным ими в рамках простого товарищества. Следовательно, искажения в учете товарищей влечет искажения данных бухгалтерского учета товарищества в целом;

б) при большом количестве операций и участников простого товарищества по объективным причинам не может быть обеспечено надлежащее разделение их полномочий, обязанностей и ответственности, а также не может быть обеспечена согласованность действий участников, следовательно, появляется возможность: а) проводить операции, не получившие одобрения товарищей или утверждения в установленном порядке; б) затруднять документооборот, своевременность и достоверность информации, отражение операций прошлыми числами (в данной ситуации данные бухгалтерского учета и отчетности могут не отражать реального положения дел).

Дополнительный риск средств контроля простого товарищества возникает в области использования систем компьютерной обработки данных. Ввиду наличия общего имущества необходима организация обособленного бухгалтерского учета. «Ведение бухгалтерского учета общего имущества товарищей может быть поручено ими одному из участвующих в договоре лиц. Организовать автоматизированный обособленный бухгалтерский учет простого товарищества возможно двумя вариантами:

- с использованием единого сетевого программного обеспечения для бухгалтерского учета основной деятельности товарища и совместной деятельности простого товарищества. Многие бухгалтерские программы позволяют в рамках одной базы (программы) осуществлять бухгалтерский учет деятельности нескольких организаций. В данном случае появляется вероятность ошибки в разграничении операций по видам деятельности (основной и совместной) и, как следствие, искажение данных бухгалтерского учета и отчетности по основной деятельности товарища и простого товарищества;

- при применении единичного компьютера появляется возможность вводить несогласованные данные в систему учета, произвольным образом менять программную оболочку и базы данных, вносить в систему операции прошлыми числами.

При оценке аудиторского риска аудиторской организации необходимо также учитывать преобладающее влияние на систему внутреннего контроля и достоверность бухгалтерской отчетности простого товарищества, товарища, осуществляющего ведение бухгалтерского учета.

Выявленные нами факторы оказывают влияние на все составляющие аудиторского риска. С аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности связано три аспекта аудиторского риска [5, с. 241; 3, с. 82; 7, с. 140; 10, с. 112; 9, с. 105]:

- внутривладельческий риск (внутренний риск, собственный риск);
- риск средств контроля (риск контроля);
- риск обнаружения (риск выявления).

Учитывая особенности аудита простого товарищества, связанные с множеством аудируемых лиц, аудиторский риск следует оценивать как сумму аудиторских рисков в отношении достоверности учета каждого участника договора, т.е. суммарный аудиторский риск. Следовательно, каждая составляющая аудиторского риска оценивается в отношении каждого участника простого товарищества, а также участника, осуществляющего обособленный бухгалтерский учет совместной деятельности.

**Выводы.** Аудит совместной деятельности по договорам простого товарищества представляет собой аудит множества аудируемых лиц: участника, осуществляющего обособленный учет общих дел простого товарищества; участников – юридических лиц (индивидуальных предпринимателей) договора простого товарищества (товарищей) в части их совместной деятельности.

Согласно разработанной методике планирования основными этапами сбора информации для проведения аудиторской проверки являются: получение информации о деятельности простого товарищества и участника, ведущего общие дела товарищества; получение знаний о деятельности каждого участника в

рамках договора. Области деятельности простого товарищества, понимание которых существенно для аудиторских организаций на всех стадиях аудиторской проверки, включают:

- предмет и цели деятельности простого товарищества согласно договору;
- деятельность каждого участника в рамках договора простого товарищества;
- прочие хозяйственные операции товарищества, в том числе внереализационные.

Данная последовательность получения информации о деятельности товарищества позволяет получить представление о правах и обязанностях, формах и видах участия участников, провести разграничение совместной и основной деятельности участника совместной деятельности, снизить аудиторские риски.

С целью оптимизации процесса получения аудиторских доказательств на стадии планирования аудита необходимо прибегнуть к сегментированию аудита простого товарищества. Суть разработанного подхода сегментирования заключается в разбивке аудита простого товарищества на сегменты деятельности участников и простого товарищества. В рамках каждого сегмента выделяются циклы хозяйственных операций (видов деятельности), которые в совокупности и составляют совместную деятельность участников, или простое товарищество. Новизна предложенного подхода заключается в том, что подход позволяет определить состав аудиторских процедур по сегментам: после завершения аудита каждого сегмента, включая анализ взаимодействия между сегментами, полученные результаты сводятся в сегменте «простое товарищество».

Сегментирование аудита совместной деятельности позволяет оценить существенность искажений (ошибок):

- для каждого участника простого товарищества с учетом объема и специфики его совместной деятельности по договору простого товарищества;
- для участника, ведущего общие дела товарищества;
- для товарищества в целом.

Данный подход позволяет аудитору ранжировать уровни существенности, систематизировать базовые показатели уровня существенности и более точно определить значение суммарного (единого) уровня существенности и суммарного аудиторского риска. Суммарные показатели по результатам проверки дадут возможность аудитору сделать вывод о том, является ли бухгалтерская отчетность товарищества достоверной во всех существенных отношениях или нет, а также определить необходимый набор аудиторских процедур.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Коршкевич, М. Простое товарищество и лицензирование / М. Коршкевич // Юрист. – 2002. – № 10(17). – С. 31 – 32.
2. Функ, Я. Особенности осуществления предпринимательской деятельности в рамках простого товарищества / Я. Функ // Юрист. – 2002. – № 10(17). – С. 26 – 30.
3. Правила аудиторской деятельности. – 3-е изд., изм. и доп. – Минск: Информпресс, 2004. – 332 с.
4. Гражданский кодекс Республики Беларусь: с коммент. к разделам / коммент. В.Ф. Чигира. – 3-е изд. – Минск: Амалфея, 2000. – 704 с.
5. Арнс, А. Аудит / А. Арнс, Дж. Лоббек; пер. с англ.; гл. редактор сер. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.: ил. – (Сер. по бухгалтерскому учету и аудиту).
6. Робертсон, Дж. Аудит / Дж. Робертсон; пер. с англ. – М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
7. Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз [и др.]; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
8. Шеремет, А.Д. Аудит: учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2003. – 410 с. – (Сер. Высшее образование).
9. Аудит: учебник для вузов / В.И. Подольский [и др.]; под ред. В.И. Подольского. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 432 с.
10. Пупко, Г.М. Аудит и ревизия: учеб. пособие / Г.М. Пупко. – 2-е изд., стереотип. – Минск: Книжный Дом; Мисанта, 2004. – 429 с.
11. Шидловская, М.С. Финансовый контроль и аудит: учеб. пособие / М.С. Шидловская. – Минск: Выш. шк., 2001. – 495 с.

Поступила 15.02.2007