

УДК 657.6-051

Азарова Ю.А.

ОСОБЕННОСТИ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА АССОЦИАЦИЙ (СОЮЗОВ)

Азарова Юлия Александровна, обучающаяся, ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»; РФ, 302028, г. Орел, ул. Октябрьская, д. 12; e-mail: njuta01@qip.ru

Научный руководитель: Бутенко Инна Владимировна, кандидат экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Орловский государственный университет экономики и торговли»; РФ, 302028, г. Орел, ул. Октябрьская, д. 12; e-mail: inbu@yandex.ru

При проведении аудита ассоциаций или союзов необходимо подробно изучить особенности методики его проведения, основные документы, представляемые ассоциацией (союзом) и изучаемые аудитором на этапе предварительного планирования. Детально ознакомиться с информацией, которая должна быть раскрыта в уставе ассоциации (союза). При планировании аудиторских процедур необходимо выделить типичные ошибки, выявляемые при проверке соответствия деятельности ассоциаций (союзов) их учредительным документам, а также оценить их последствия; определить ключевые моменты при проверке расходной (затратной) части бюджета, предопределить возможные нарушения бюджетного планирования – все это дает возможность правильно организовать аудиторскую проверку ассоциаций или союзов.

Ключевые слова: аудитор, аудиторская проверка, ассоциации, союзы, планирование, учредительные документы, бюджет.

Azarova Ju.A.

TECHNIQUE FEATURES OF THE ASSOCIATIONS (UNIONS) AUDIT

Azarova Julia Alexandrovna, Orel State University of Economics and Trade; 12 Oktyabrskaya Street, Orel 302028, Russian Federation; e-mail: njuta01@qip.ru

Carrying out of the associations or unions audit, it is necessary to study the technique features of its carrying out in detail, to study the basic documents presented by the association (union) and studied by the auditor at the stage of preliminary planning. Besides, it is necessary to study in details the information which should be disclosed in the association (union) charter. Planning the auditor procedures it is necessary to single out the typical errors revealed in the examination of the conformity of the associations (unions) activity to their constituent documents, and to estimate their consequences. The key moments in the examination expenses (expenditure) part of the budget should be defined and possible infringements of budgetary planning should be predetermined. All these give the chance to organize the associations or unions audit correctly.

Keywords: auditor, audit, associations, unions, planning, constituent documents, budget.

Планирование аудиторской проверки, прежде всего, начинается с опроса руководства аудируемой организации. На основе всех данных, которые получены в результате такого опроса, формируется определенный рабочий документ с полной информацией об аудируемой организации, которая впоследствии может быть полностью использована на любых стадиях осуществляемой аудиторской проверки.

Основные документы, которые на этапе предварительного планирования представляются ассоциациями или союзами и впоследствии изучаются аудитором, представлены на рисунке 1.



Рисунок 1 – Документы, представляемые аудитору на этапе предварительного планирования

Проверка всех учредительных документов является одним из начальных этапов при правильном проведении аудита. Правильное понимание финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, которое основано на анализе всех имеющихся учредительных документов, несомненно, является важной основой для объективного выражения правильного профессионального суждения любого аудитора; помогает аудитору правильно оценивать любые риски, а также эффективно и своевременно планировать аудит и оценивать различные аудиторские доказательства, обеспечивая высокое качество аудита и правильную обоснованность выводов.

Главным учредительным документом ассоциации или союза является учредительный договор, который заключается членами данной ассоциации или утвержденный ими же устав. Для любых ассоциаций или союзов устав как главный учредительный документ имеет важное значение в силу того, что ассоциации или союзы обладают особой правоспособностью, заключающейся в том, что вся деятельность ассоциации или союза должна быть непосредственно направлена на достижение главной цели, которая отражается в главных учредительных документах. Таким образом, одной из главных целей аудита указанных организаций является сопоставление всех направлений их деятельности, а также сопоставление главных принципов формирования и использования их имущества с главными целями и задачами, которые определены уставом.

Информация, содержание которой представлено на рисунке 2, должна быть полностью раскрыта в уставе ассоциации или союза, носит обязательный характер [3].

Применительно к ассоциациям или союзам пункт 3 статьи 14 ФЗ №7-ФЗ содержит дополнительные требования к уставу. Согласно этим требованиям устав должен содержать различные условия о составе и компетенциях органов управления организации, а также о порядке принятия различных решений, включающем вопросы, решения по которым принимаются единогласно или большинством голосов. Также рассматриваются вопросы, связанные с порядком распределения имущества, которое остается после ликвидации ассоциации или союза.

В учредительном договоре оговаривается обязанность учредителей создать ассоциацию или союз, а также определяется порядок совместной деятельности по созданию данной ассоциации или союза, условия передачи имущества, условия участия в их деятельности, условия и порядок выхода учредителей или участников из их состава.

Важной основой объединения всех участников ассоциаций или союзов является осуществление совместной деятельности, содержание которой всегда сводится к координации деятельности всех участников, а также защиты всех их имущественных интересов. В связи с тем, что термин «координация», который закреплен в качестве одной из главных целей создания ассоциаций или союзов коммерческих организаций, законодательством не определен, аудитор не может однозначно определить цель создания ассоциации (союза) коммерческих организаций. Это может привести к недостаточному пониманию деятельности этого субъекта. В этой связи под управлением или координацией следует понимать процесс планирова-

ния, организации и контроля предпринимательской деятельности ассоциаций (союзов) коммерческих организаций.

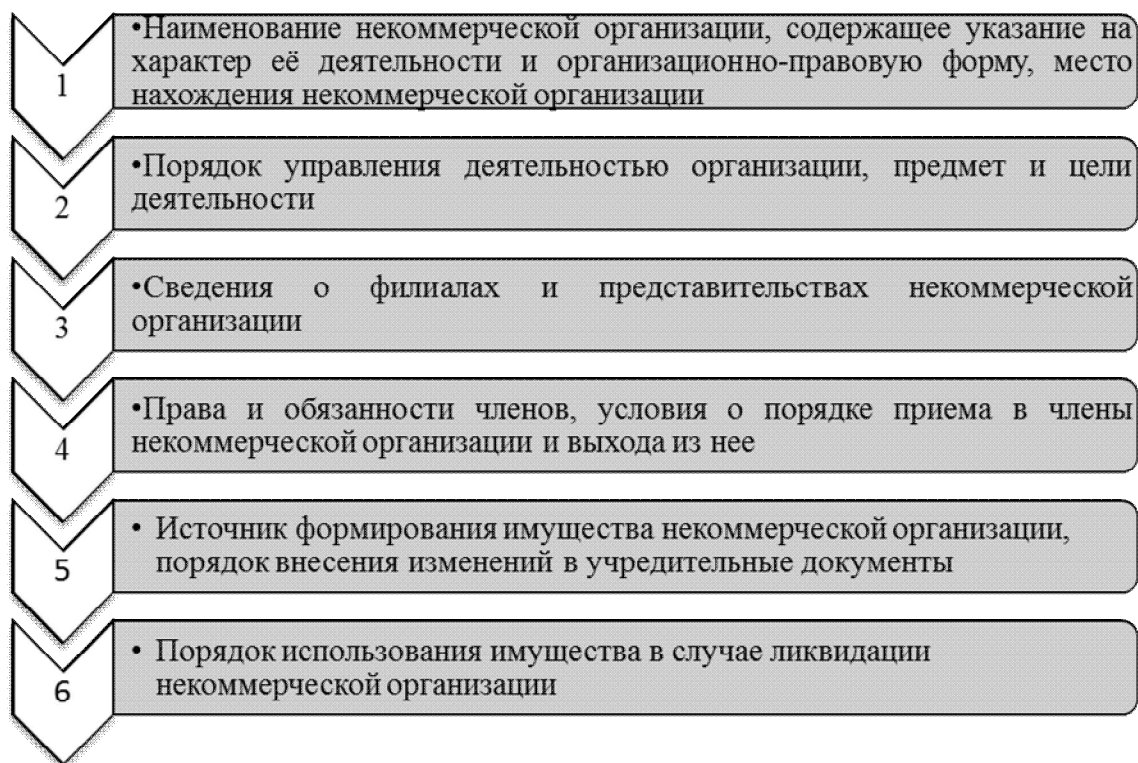


Рисунок 2 – Информация, раскрываемая в уставе ассоциации (союза)

В отношении ассоциаций (союзов) некоммерческих организаций законодатель, закрепив за такими организациями право добровольно объединяться в ассоциации (союзы), не установил цель создания подобных объединений. В этой связи следует применять общие положения ФЗ № 7-ФЗ. В соответствии с п.2 ст.2 ФЗ №7-ФЗ «некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ» [2]. Таким образом, ассоциации (союзы) некоммерческих организаций могут создаваться в целях, направленных на достижение общественных благ.

Следует отметить, что понятие совместной деятельности, осуществляемой ассоциациями (союзами), отличается от понятия совместной деятельности, оформляемой договором простого товарищества (совместной деятельности), так как сторонами данного вида договора могут быть только индивидуальные предприниматели и (или) коммерческие организации.

На стадии планирования аудиторской проверки ассоциации (союза) аудитор должен выбрать аудиторские процедуры таким образом, чтобы быть полностью уверенным в том, что бухгалтерская отчетность аудируемой организации учитывает существенную информацию об операциях со структурными подразделениями ассоциации (союза).

Особым видом источников финансирования деятельности ассоциаций (союзов) являются членские взносы. Решение о принятии в члены организации выносит орган, указанный в уставе. Вопрос о размере и сроках уплаты вступительных и членских взносов рассматривается каждой ассоциацией (союзом) самостоятельно. Уставом может быть предусмотрена ежемесячная или ежегодная уплата членских взносов, при этом могут быть определены льготы для определенных категорий лиц. Орган управления ассоциацией (союзом) может отме-

нить уплату членских взносов.

Для осуществления своей уставной цели ассоциации (союзы) коммерческих или некоммерческих организаций могут заниматься предпринимательской деятельностью.

Перечень видов предпринимательской деятельности приведен в п. 2 ст. 24 ФЗ №7-ФЗ, а именно: приносящее прибыль производство товаров и услуг, отвечающих целям создания некоммерческой организации, а также приобретение и реализация ценных бумаг, имущественных и неимущественных прав, участие в хозяйственных обществах и участие в товариществах на вере в качестве вкладчика [1].

Предпринимательская деятельность должна строго служить для достижения целей, предусмотренных уставом организации. При несоблюдении положений устава деятельность ассоциации (союза) по решению суда может быть приостановлена. При систематическом осуществлении ассоциацией (союзом) деятельности, противоречащей её уставным целям, она может быть ликвидирована. В связи с этим в случае обнаружения таких нарушений аудитор должен учесть данный факт в аудиторском заключении, указав на сомнение в продолжении деятельности организации, связанной с нарушениями действующего законодательства.

Изучение опыта деятельности ассоциаций (союзов) позволяет выделить типичные ошибки, выявляемые при проверке соответствия деятельности ассоциации (союза) их учредительным документам; информация представлена в таблице 1.

Таблица 1 – Типичные ошибки, выявляемые при проверке соответствия деятельности ассоциаций (союзов) их учредительным документам

Нарушение	Последствия нарушения
Осуществление деятельности, не соответствующей целям и задачам, указанным в уставе	Приостановление деятельности организации, возможна ликвидация в случае, если данное нарушение суд признает грубым нарушением закона
Несоответствие порядка приема и утраты членства, указанного в уставе	Приостановление деятельности организации. Поступления, оформленные в бухгалтерском учете как членские взносы, могут быть признаны внереализационными доходами организации.
Нарушение руководящими органами полномочий, указанных в уставе	Приостановление деятельности организации
Для осуществления уставной деятельности привлекаются источники, не предусмотренные уставом	Приостановление деятельности организации. Возможно признание данных видов поступлений внереализационными доходами
Доходы от предпринимательской деятельности используются на цели, отличные от указанных в уставе	Возможна ликвидация организации

Требование составления сметы (бюджета) для некоммерческих организаций установлено законодательством. Специалисты в области аудита некоммерческих организаций подчеркивают, что бюджет организации является единственным документом, который определяет структуру расходов и их суммовую оценку, поскольку действующее законодательство не регламентирует порядок составления бюджета.

В связи с этим все расходы, предусмотренные бюджетом и утвержденные на общем собрании членов ассоциации (союза), являются целевыми.

Бюджет, в первую очередь, является финансовым документом, отражающим состав и величину финансовых ресурсов и их расходование. На основании бюджета ассоциация (союз) осуществляют свою деятельность. Он является планом действий организации на буду-

щее, выраженным в денежном выражении. На основе бюджета организуется система бухгалтерского учета. Бюджет ассоциации (союза) должен быть утвержден на общем собрании членов, что справедливо и в отношении отчета об исполнении бюджета.

Бюджет представляет собой баланс доходов и расходов на определенный период. При осуществлении нескольких целевых программ бюджет ассоциации (союза) должен включать расходы всех проектов. Доходная часть формируется на основании ожидаемых в будущем году поступлений и имеющихся на начало года средств. Расходная часть состоит из статей затрат, которые зависят от вида деятельности ассоциации (союза).

Как показало изучение опыта ассоциаций (союзов), помимо числовых значений доходов и расходов, в бюджет могут быть включены также следующие аспекты:

- краткая текстовая информация (резюме) о прошедшем и предстоящем годах;
- обзор доходов и расходов за последние пять лет;
- сопоставление прошлогоднего бюджета, расходов и доходов за текущий год, а также предполагаемое распределение фондов на следующий год.

В связи с отсутствием унифицированных форм бюджета ассоциации (союза), бюджета административных расходов (как составной части общего бюджета организации), отчета об исполнении бюджета нами были разработаны для использования в практической деятельности формы данных документов. С целью оценки системы внутреннего контроля аудитор должен проверить возможность контроля руководства на каждом этапе составления бюджета. После его утверждения на общем собрании членов ассоциации (союза) бюджет должен быть представлен персоналу. В этой связи наличие в организации подробной схемы утверждения бюджета позволяет предотвратить ошибки и злоупотребления при его составлении.

При аудиторской проверке бюджета необходимо начинать с проверки правильности составления бюджета и реалистичности данных, отраженных в нем; далее следует определить время его составления, поскольку реальный бюджет складывается, как правило, к концу одного финансового года и началу следующего. Особое внимание должно быть уделено арифметическим расчетам и установлению отсутствия дефицита бюджета. В случае необходимости бюджет может корректироваться с соблюдением всех формальностей. В этом случае аудитору следует ознакомиться со всеми редакциями бюджета, оценить причины и последствия таких изменений [4].

При аудите правильности формирования доходов бюджета аудитору следует проверить учет фактора вероятности получения денежных средств. Бюджет должен быть составлен таким образом, чтобы он учитывал финансирование с учетом каждого источника, вероятность его получения и сроки получения средств (а не время принятия решения об их выделении). Прогнозы доходов должны основываться на практическом и объективном анализе текущих источников получения доходов; при этом доходная часть бюджета должна включать поддержку как в денежной, так и в натуральной форме, а также работу добровольных активистов.

При проверке расходной (затратной) части бюджета необходимо учитывать значимые моменты, которые представлены на рисунке 3.

Также необходимо выполнить следующее:

- проверить наличие учета в бюджете начальных расходов;
- оценить затраты при движении денежных средств;
- оценить уровень износа и необходимость ремонта оборудования;
- оценить возможные непредвиденные расходы.

Методика составления годового бюджета для вновь создаваемой ассоциации (союза) несколько отличается от бюджета действующей организации. Для этих организаций важной статьей расходной части бюджета являются организационные расходы: подготовка документов для регистрации, регистрационный сбор, изготовление печати и бланков, закупок оборудования, транспорт, реконструкция (ремонт) помещения и т.д., поскольку организация должна иметь начальные ресурсы еще до того, как целевое финансирование поступает на счет общественной организации [3].

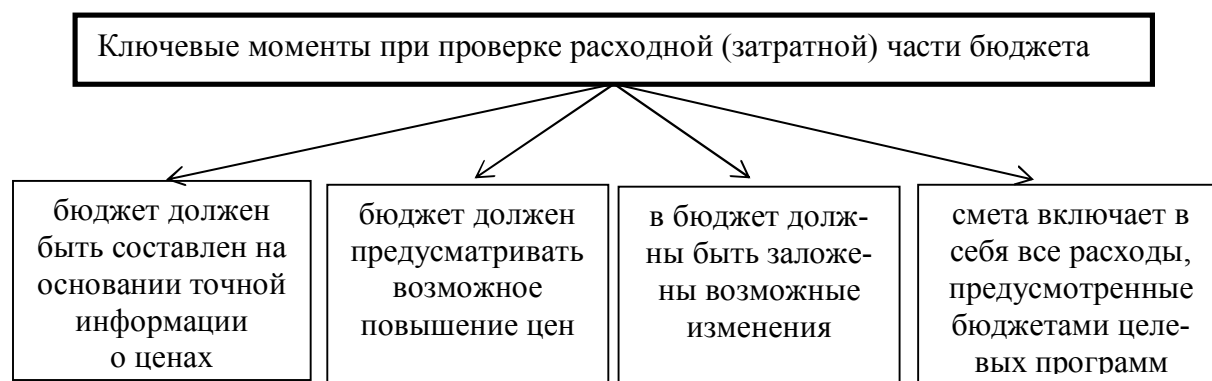


Рисунок 3 – Ключевые моменты при проверке расходной (затратной) части бюджета

Также одним из ключевых моментов методики проведения аудиторской проверки является выявление наиболее часто встречаемых нарушений бюджетного планирования, которые могут быть непосредственно выявлены аудитором. Ошибки и последствия нарушений бюджетного планирования представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Нарушения бюджетного планирования

Ошибки	Последствия
Отсутствие бюджета организации	Письменное предупреждение прокурора или органа, принимающего решение о регистрации ассоциации (союза). В случае вынесения более двух письменных предупреждений возможна ликвидация организации
Наличие арифметических ошибок	Отсутствие контроля со стороны руководства за составлением бюджета. Несоответствие доходов и расходов и, как следствие, дефицит или профицит бюджета. Нарушение показателей бюджета, что может привести к обвинениям со стороны налоговых органов в нецелевом использовании средств
Расходы не соответствуют доходам	Невозможность полностью выполнить проект, что приведет к недостижению целей проекта
Изменения в ценах не учитывались при составлении бюджета	Изменение позиций бюджета по расходам, что приведет к необходимости уменьшения расходов по другим статьям

В подавляющем большинстве случаев все существующие методики проведения аудиторских проверок различных некоммерческих организаций, включая ассоциации и союзы, являются собственными разработками аудиторских фирм; поэтому изучение широкого круга вопросов планирования, организации, методики проведения аудиторских проверок различных ассоциаций или союзов является основным и необходимым условием, обуславливающим высокое качество предоставляемых аудиторских услуг в данной сфере, а также позволяет создавать эффективную систему мониторинга различных социальных программ и, как следствие, независимого контроля за их надлежащим исполнением.

Список источников:

1. Борисов А.Н. Комментарий к Федеральному закону «О некоммерческих организациях». – М.: Юстицинформ, 2017. – 360 с.
2. Гамольский П.Ю. Некоммерческие организации. Образцы документов (договоры, протоколы, положения, акты и другие). – М.: Книга и бизнес, 2017. – 272 с.
3. Лысова Г.А. Организация и методика проведения аудита некоммерческих организаций (на примере ассоциаций и союзов): дисс. ... канд. экон. наук: 08.00.12. – М., 2006 – 189 с.
4. Макальская М.Л. Объединения юридических лиц (ассоциации и союзы). Бухгалтерский учет, налогообложение и аудит. – М.: Издательство «Дело и Сервис». – 2004. – С. 9.