

Министерство образования и науки Российской Федерации

Владивостокский государственный университет
экономики и сервиса

М.Е. ВАСИЛЕНКО

АУДИТ

Учебное пособие

Рекомендовано УМО по образованию в области финансов, учета и мировой экономики, в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по специальности «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика» и «Налоги и налогообложение»

Владивосток
Издательство ВГУЭС
2010

Рецензенты: Т.В. Бубновская, канд. экон. наук,
доцент кафедры «Бухгалтерский
учет и аудит» Дальрыбвтуз;
Г.Н. Митрякова, канд. экон. наук,
доцент кафедры «Бухгалтерский
учет и аудит» СИБОК (филиал
г. Владивосток)

Василенко, М.Е.

В 19 АУДИТ [Текст]: учеб. пособие. – Владивосток:
Изд-во ВГУЭС, 2010. – 140 с.

ISBN 978-5-9736-0168-3

Данное учебное пособие является новой комплексной работой по организации аудиторской деятельности в России. Рассматриваются вопросы теоретических основ аудита, базирующихся на федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, а также методики проведения аудиторской проверки по основным участкам бухгалтерского учета. Для удобства изучения все разделы, касающиеся методики аудита, начинаются со списка источников, которые являются нормативной базой при аудите каждого направления учета. В каждом разделе приведены примеры корреспонденции счетов. После каждого раздела приведены вопросы и задания для самоконтроля. В конце учебного пособия приведен список, содержащий нормативные документы и рекомендуемую литературу.

Может быть использовано студентами, изучающими экономические специальности, а также при изучении студентами дисциплин «Бухгалтерский учет» и «Аудит» и практикующими аудиторами и государственными ревизорами.

ББК 65.052

ISBN 978-5-9736-0168-3

© Издательство Владивостокский
государственный университет
экономики и сервиса, 2010

ВВЕДЕНИЕ

Развитие рыночных отношений в экономике приводит к необходимости формирования доверия к деятельности предприятий и организаций, к их финансовым результатам. В основе достижения этих целей лежит неперемненное условие – существование эффективной системы контроля. Таким видом финансового контроля в настоящее время выступает аудит.

Аудит, с одной стороны, устанавливает достоверность бухгалтерской отчетности аудируемых лиц (предприятий, организаций), соответствие совершенных ими хозяйственных операций действующему законодательству, с другой стороны, помогает выявить допущенные ошибки и исправить их, оценивает экономический потенциал предприятия, прогнозирует развитие предприятия, выдает рекомендации по дальнейшему экономическому росту и предотвращению возможных кризисов, банкротств, смягчению их последствий. Аудитор работает в интересах как реальных и потенциальных собственников, которые в силу тех или иных обстоятельств отделены от функций управления и поэтому не всегда представляют действительную картину состояния дел на предприятии, так и кредиторов, инвесторов и других групп заинтересованных пользователей.

Все это подчеркивает необходимость осуществления для названных целей планомерной, методической обеспеченной деятельности специалистами, имеющими соответствующую подготовку и квалификацию.

В учебном пособии рассматриваются вопросы теоретических основ аудита, базирующиеся на федеральных правилах (стандартах) аудиторской деятельности, а также методики проведения аудиторской проверки по основным участкам бухгалтерского учета. Для удобства изучения все разделы, касающиеся методики аудита, начинаются со списка источников, которые являются нормативной базой при аудите каждого направления учета. В каждом разделе приведены примеры корреспонденции счетов. После каждого раздела приведены вопросы и задания для самоконтроля. В конце учебного пособия приведен список, содержащий нормативные документы и рекомендуемую литературу.

Пособие предназначено для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также практикующим аудиторам.

Глава 1. ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

1.1. Понятие и виды аудита

В условиях рыночных отношений информация о финансовом состоянии и результатах деятельности хозяйствующих субъектов является предметом внимания различных пользователей в лице: государственных органов управления, налоговых служб, администрации, акционеров, кредиторов, потенциальных инвесторов и т.д. Как правило, интересы названных юридических и физических лиц не совпадают. Это связано с тем, что государство в лице фискальных органов заинтересовано в получении максимальных налогов и сборов для покрытия бюджетных расходов; экономические субъекты стремятся получить максимальную прибыль, но при этом сократить налоговые отчисления в бюджет и внебюджетные фонды (не обязательно за счет мошенничества, но и за счет поиска наиболее оптимальной учетной и налоговой политики); банкам и прочим кредиторам необходима информация о платежеспособности и финансовой устойчивости организаций, возможности своевременного погашения долгов по кредитам и займам; инвестиционные институты заинтересованы в получении информации о состоянии и перспективах развития финансового состояния своих клиентов; акционеров интересует информация, связанная с возможностью получения прибыли экономическим субъектом, а следовательно, с перспективой получения дивидендов. При этом все перечисленные лица заинтересованы в получении достоверной информации. Одновременно собственники компаний заинтересованы в том, чтобы все перечисленные юридические и физические лица были уверены в объективности полученной информации.

В данных условиях возникает необходимость к привлечению специалистов, обладающих соответствующей квалификацией и способных получить доказательства достоверности показателей учета, баланса и финансовой отчетности. Такие доказательства могут быть получены при проведении проверки независимыми, квалифицированными экспертами-аудиторами.

Анализ современной экономической литературы показал, что не существует однозначного определения аудита и объекта его изучения.

Комитетом по основным концепциям аудита Американской ассоциации дипломированных бухгалтеров дано следующее определение аудита: «Аудитом называется систематический процесс сбора и оценки свидетельств об экономических действиях и событиях с целью определения степени соответствия этих утверждений установленным критериям и представление результатов проверки заинтересованным пользователям».

Аренс А. и Лоббек Дж. определяют аудит как «процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся качественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям».

В современной России институт аудита существует около 10 лет и официально исчисляется с издания Указа Президента РФ № 2263 от 22.12.93 г. «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации». Указ Президента ввел в действие Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации, которые регулировали аудиторскую деятельность до принятия Федерального закона № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 года.

По мнению российского экономиста и автора книг по аудиту Суйца В.П., «аудит – это лицензируемая предпринимательская деятельность аттестованных независимых юридических и физических лиц (аудиторских компаний и отдельных аудиторов) – законных участников экономической деятельности, направленная на подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности, для уменьшения до приемлемого уровня информационного риска для заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности, представляемой предприятием (организацией) собственникам, а также другим юридическим и физическим лицам». Данное определение является наиболее содержательным, так как отражает:

- единую цель проведения аудита – подтверждение достоверности отчетности, снижение риска использования ее в экономической деятельности;
- единые требования ведения аудита – наличие аттестатов и лицензий;
- единые и обязательные условия – аудит проводится независимыми субъектами;
- разделяет понятия финансовой (бухгалтерской) и налоговой отчетности.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» определяет аудиторскую деятельность, аудит как деятельность по проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Понятие «аудита» намного шире таких понятий, как «ревизия» и «контроль». Аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности с целью рационализации расходов и увеличения прибыли, аудит можно определить как своеобразную экспертизу бизнеса.

В практике российской и международной аудиторской деятельности различают следующие **виды аудита**:

1. По стадии развития:

– **подтверждающий аудит** – аудит, предполагающий проверку и подтверждение каждой хозяйственной операции;

– **системно-ориентированный аудит**, предполагающий обязательную оценку организации и функционирования системы внутреннего контроля проверяемого предприятия. При достаточно эффективной системе внутреннего контроля аудиторы на выборочной основе тестируют отдельные объекты;

– **аудит, базирующийся на риске**, предполагает проведение углубленной проверки тех участков, где риск возникновения ошибок и нарушений наиболее высокий. Участки и направления с низким риском проверяются на выборочной основе.

2. По обязательности:

– **инициативный (добровольный) аудит** проводится по решению руководства предприятия или его учредителей. Его цель – выявить недостатки в методике и организации бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении; провести анализ финансового состояния предприятия и т.д.;

– **обязательный аудит** – это ежегодная обязательная аудиторская проверка бухгалтерского учета и финансовой отчетности организации или индивидуального предпринимателя в соответствии с действующим законодательством. В соответствии со ст. 7 «Обязательный аудит» Закона «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ бухгалтерская (финансовая) отчетность экономических субъектов подлежит обязательной аудиторской проверке по следующим критериям (системе показателей) деятельности: 1) **организационно-правовая форма экономического субъекта** – открытые акционерные общества; 2) **вид деятельности экономического субъекта** – банки и другие кредитные учреждения; страховые организации и общества взаимного страхования; товарные и фондовые биржи; инвестиционные институты; внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами; благотворительные и иные фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц и др. экономические субъекты в соответствии с федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ; 3) **финансовые показатели деятельности экономического субъекта** – объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год должен превышать в 500 тысяч раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда или сумма активов баланса на конец года должна

превышать в 200 тысяч раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда.

3. Исходя из статуса аудитора:

– **внешний аудит** – проводится независимой аудиторской организацией на основе договора, заключенного с клиентом, с целью выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности и соответствия ведения бухгалтерского учета действующему законодательству;

– **внутренний аудит** проводится аудиторами – штатными работниками организации или аудиторскими фирмами с целью оценки эффективности функционирования системы управления. Следовательно, внутренний аудит – неотъемлемый и важный элемент системы управленческого контроля в процессе непосредственного менеджмента.

4. По объекту проверки:

– **аудит хозяйственной деятельности (операционный аудит)** – заключается в систематическом анализе хозяйственной деятельности, который проводится с определенными целями: оценка эффективности деятельности экономического субъекта, выявление возможностей улучшения деятельности и рекомендации по достижению этих изменений. В операционном аудите проверки не ограничиваются бухгалтерским учетом. Они могут включать оценку организационной структуры, методов производства, инвестиционной и маркетинговой политики, целевых программ и любой другой области, в которой аудитор квалифицирован. Выполнить операционный аудит и определить его результаты не так легко, как при других видах аудита. Эффективность операций, проверяемых при операционном аудите, оценит гораздо сложнее, чем просто соответствие инструкциям или другим нормативным документам. Для того чтобы проводить операционный аудит, следует определить специальные критерии, по которым будет оцениваться информация, но в каждом конкретном случае они крайне субъективны. Поэтому операционный аудит можно считать консалтингом администрации. К примерам операционного аудита можно отнести: определение эффективности деятельности подразделений предприятия, проверку уровня квалификации управленческого персонала, исследование уровня производительности труда рабочих, разработку антикризисной программы, контроль и оценку эффективности ее выполнения и др.;

– **аудит на соответствие требованиям** заключается в анализе определенной финансовой или хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта в целях установления соответствия этой деятельности условиям, нормам, правилам, стандартам или законам. Критериями для аудита этого вида являются как общие нормы, установленные государством, так и внутренние регламенты, разработанные внутри хозяйствующего субъекта. Например, этот аудит может включать в себя проверку следующих вопросов: соответствие деятельности предприятия

его уставу; выполнение бухгалтерским персоналом предприятия своих должностных инструкций; соблюдение условий кредитных договоров по использованию заемных средств и их возврату; выполнение условий договоров поставки товаров; соблюдение трудового законодательства при приеме и увольнении работников; соблюдение принятой учетной и налоговой политики и др.;

– **аудит финансовых отчетов (финансовый аудит)** заключается в проверке бухгалтерской отчетности с целью дачи заключения о правильности ее составления и достоверности отраженной в ней информации. В качестве критерия оценки информации используют общепринятые принципы ведения бухгалтерского учета. Финансовый контроль, как правило, проводится независимыми аудиторскими организациями. Результатом работы является выражение мнения о достоверности отчетности в виде аудиторского заключения. Заключение в дальнейшем используется различными группами пользователей финансовой информации.

Контрольные вопросы

1. Понятие аудита в международной аудиторской практике.
2. Определение аудита в соответствии с российским законодательством.
3. Общая классификация видов аудита.
4. Критерии проведения обязательного аудита в РФ.
5. Виды аудита в зависимости от объектов проверки.

1.2. Цели и основные принципы аудита

Целью аудита, в широком смысле, является решение конкретных задач, которые определяются законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности или договорными обязательствами аудитора и клиента. Аудиторская проверка может проводиться с целью:

- оценки состояния бухгалтерского учета;
- проверки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- подтверждения проспекта эмиссии ценных бумаг;
- проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности;
- подготовки рекомендаций по укреплению финансового состояния клиента и оптимизации расходов;
- консультирования по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права и др.

В соответствии с российским законодательством (ст.1 Закона «Об аудиторской деятельности») «целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых

лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Для целей настоящего Федерального закона под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения».

Следовательно, главная цель аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. Законодательством определено, что аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Понятие разумной уверенности – это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в рассматриваемой отчетности. Аудиту присуще ограничения в получении информации по следующим причинам:

- в ходе аудита широко используются выборочные методы и тестирование;
- любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются несовершенными, т.к. не могут гарантировать отсутствия сговора и мошенничества;
- основная часть аудиторских доказательств содержит только доводы в подтверждение определенных выводов и не носит исчерпывающего характера.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные доказательства, позволяющие аудитору с приемлемой уверенностью сделать выводы относительно:

- а) соответствия бухгалтерского учета документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;
- б) соответствия бухгалтерской отчетности тем сведениям, которыми располагает аудитор о деятельности аудируемого лица.

Мнение, выраженное аудитором о достоверности бухгалтерской отчетности, может способствовать большему доверию к этой отчетности со стороны заинтересованных лиц. При этом надо учитывать, что мнение аудитора не должно трактоваться пользователями бухгалтерской отчетности как полная гарантия будущей жизнеспособности проверяемого предприятия, непрерывности деятельности в будущем и эффективности деятельности его руководства. Следовательно, аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников, акционеров, учредителей.

Аудиторы обязаны соблюдать профессиональные этические принципы аудита и использовать их в качестве основы при принятии любых решений профессионального характера.

Основные принципы аудита можно разделить на две группы:

– *этические и профессиональные нормы*, определяющие взаимоотношения аудитора (аудиторской фирмы) и клиента. Эти принципы должны соблюдаться аудиторами и аудиторскими фирмами при оказании всех аудиторских услуг и учитываться при разработке нормативных документов, регулирующих аудит;

– *основные принципы проведения аудита*, т.е. правила, определяющие этапы и элементы аудиторской проверки.

К основным **профессиональным этическим** принципам относятся:

- независимость;
- честность;
- объективность;
- профессиональная компетентность и добросовестность;
- конфиденциальность;
- профессиональное поведение;
- профессиональный скептицизм.

Независимость означает отсутствие какой-либо финансовой или имущественной заинтересованности аудитора (аудиторской организации) на проверяемом предприятии; аудитор не может проверять экономический субъект, одним из собственников, кредиторов страхователей которого он является и наоборот; аудитор не может принимать участия в аудиторской проверке, если с высшими должностными лицами клиента его связывают родственные отношения.

Честность и объективность означают, что мнение и заключение аудитора должны быть непредвзятыми и беспристрастными.

Профессиональная компетентность и добросовестность предполагают, что аудитор должен обладать необходимой профессиональной квалификацией, заботиться о поддержании ее на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. Если возникает необходимость привлечь к аудиторской проверке эксперта или другого аудитора, аудитор должен быть уверен в их профессиональной компетенции и контролировать качество их работы. При отсутствии у аудитора достаточной квалификации в какой-либо области знаний, он не должен оказывать клиентам услуг и выдавать своих рекомендаций по соответствующему вопросу.

Конфиденциальной является информация, полученная аудитором в ходе проверки или оказания других аудиторских услуг, она не может быть использована или передана третьим лицам без согласия клиента или по решению судебных органов. Принцип конфиденциальности за-

ключается в том, что аудиторы обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита.

Профессиональное поведение заключается в соблюдении приоритета общественных интересов и в том, что аудитор должен поддерживать высокую репутацию профессии и воздерживаться от совершения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии, нанести ущерб ее общественному имиджу.

Профессиональный скептицизм означает, что аудитор критически оценивает обоснованность аудиторских доказательств, внимательно изучает те аудиторские доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства, а также ставят под сомнение достоверность этих документов или заявлений. Профессиональный скептицизм необходимо проявлять в ходе аудита, чтобы не сделать неверных обобщений при подготовке выводов, не использовать ошибочных допущений при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур, а также при оценке их результатов.

Основные элементы аудита включают:

- определение объема аудита;
- планирование аудита;
- оценку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- аудиторские доказательства;
- аудиторскую документацию;
- аудиторское заключение.

Определение объема аудита. Для достижения целей аудита необходимо определить, какие процедуры будут использованы аудитором. С помощью аудиторских процедур аудитор должен получить достаточное представление о всех сторонах финансово-хозяйственной деятельности объекта проверки, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии, чтобы эффективно спланировать аудит и получить информацию, необходимую для составления объективного аудиторского заключения.

Планирование аудита. Планирование аудита осуществляется с целью выделения потенциальных проблем проверки, выполнения работы с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между аудиторами и координировать их работу с руководством аудиторской фирмы, определять процедуры, которые следует использовать в процессе проверки, установить необходимость привлечения к работе других аудиторов и экспертов. Планирование состоит в разработке аудитором общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объемы, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур.

Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. В ходе проверки аудитор должен разобраться в системе бухгалтерского учета аудируемого лица, изучить и оценить средства контроля, на основе которых он будет определять сущность, масштаб и временные рамки предполагаемых аудиторских процедур. Аудитор должен убедиться, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта, а система внутреннего контроля эффективна и надежна. Мнение аудитора об организации системы бухгалтерского учета и эффективности системы внутреннего контроля является основанием для планирования степени детальности и выборочности проведения аудиторских процедур.

Аудиторские доказательства. Аудитор собирает доказательства того, что финансовая отчетность составлена в соответствии с действующим законодательством и является достоверной. Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результаты проведенного исследования, на которых основывается мнение аудитора. Например, к аудиторским доказательствам относятся: первичные документы и бухгалтерские записи, на которых основывается составление финансовой отчетности; письменные разъяснения сотрудников бухгалтерских отделов и руководства экономического субъекта; информация, полученная от третьих лиц.

Аудиторская документация – это рабочие документы и материалы, полученные от экономического субъекта, а также составленные аудитором в ходе проверки. В виде аудиторских документов оформляются важнейшие аудиторские доказательства, которые могут быть представлены на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме. В рабочих документах аудитор должен отражать информацию о планировании аудита, выполненных аудиторских процедурах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать задачам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. Аудиторская документация является собственностью аудитора, а информация, содержащаяся в ней, конфиденциальна и не подлежит использованию и разглашению без согласия клиента.

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, и содержащим мнение аудиторской организации или аудитора о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результа-

тах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Заключения аудиторской организации (аудитора) по результатам проверки годовой бухгалтерской отчетности является неотъемлемым элементом этой отчетности для предприятий, подлежащих обязательному аудиту в соответствии с действующим законодательством.

Контрольные вопросы

1. Определите цели аудита в соответствии с международной аудиторской практикой и российским законодательством.
2. Назовите основные принципы аудита.
3. Дайте понятие основных профессиональных этических норм аудитора.
4. Назовите основные элементы аудита. Дайте краткую характеристику каждого из них.

1.3. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике, но в отличие от других стран, в нашей стране система нормативного регулирования находится в стадии становления. Все концепции и пути регулирования аудиторской деятельности можно представить в виде многоуровневой системы, которая включает 5 уровней.

Первый уровень включает Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», который является одним из основных законодательных актов. Федеральный закон определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности. Он включает 22 статьи, в которых отражены основные понятия и аспекты аудиторской деятельности и сопутствующих аудиту услуг. В законе определены понятия аудитора и аудиторской организации, закреплены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, права и обязанности аудируемых лиц. Аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора. Аудиторская организация – коммерческая организация, осуществляющая аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги. Законом дано понятие обязательного аудита и приведены критерии его проведения, рассмотрены понятия аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо

ложное. Приведены понятия независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Определены вопросы контроля работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, вопросы аттестации и лицензирования на право осуществления аудиторской деятельности. Три статьи федерального закона посвящены вопросам управления аудиторской деятельностью, включая описание уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений. Отражена также ответственность за нарушение законодательства об аудите и порядок вступления в силу настоящего федерального закона. В соответствии с федеральным законом приводятся в соответствие все нормативные акты по аудиторской деятельности.

Второй уровень включает законодательные и подзаконные нормативные акты и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Данные документы определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности и являются обязательными для исполнения субъектами рынка. К документам второго уровня относятся распоряжения Президента, постановления Правительства РФ, такие, как: Постановление Правительства РФ от 06.02.2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации», Постановление Правительства РФ от 29.03.2002 г. № 190 «О лицензировании аудиторской деятельности», приказ Минфина РФ от 27.10.1999 г. № 69н «Порядок представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензии на осуществление аудиторской деятельности» и др. В настоящее время принято 16 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер. Федеральные правила утверждаются Правительством Российской Федерации. Наряду с утвержденными федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности используются российские правила (стандарты) аудиторской деятельности, разработанные 1996–2000 гг. и одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.

Третий уровень системы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности профессиональных аудиторских объединений, если разработка стандартов предусмотрена их уставами для своих чле-

нов. Основное их назначение: установление норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности и, прежде всего арбитражным судом. Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских объединений не должны противоречить и не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Четвертый уровень – это нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила аудиторской деятельности и проведение аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права и др. В этой области разработаны стандарты по проведению аудита коммерческих банков, министерствами принят ряд нормативных актов по специфическим видам аудита.

Пятый уровень включает внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе правил (стандартов) и практики аудита. Содержание и форма таких документов являются прерогативой аудиторских фирм, они определяют качество и престиж аудиторских фирм. Требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Стандарты аудита регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко признаны во всем мире, поскольку позволяют достичь наибольшей объективности в выражении аудиторского мнения по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности, а также устанавливают единые качественные критерии сравнения результатов аудиторской деятельности. Единообразие аудиторской деятельности является необходимым ее условием ввиду многообразия методов, применяемых в аудиторской практике, и сложности их сопоставления. Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они устанавливают единые требования к процедуре аудирования, аудиторскому заключению и самому аудитору. С изменением экономической ситуации аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру в целях максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

Стандарты играют важную роль в аудите и аудиторской деятельности, поскольку они:

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
- устраняют контроль со стороны государства;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентом;
- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

В настоящее время выделяют три группы стандартов:

- 1) международные;
- 2) национальные;
- 3) внутрифирменные.

Разработкой международных стандартов аудита (International Standards of Auditing – ISA) занимаются несколько организаций – это общественные организации (профессиональные объединения), не имеющие отношения к государственным контролирующим органам, в частности Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC), созданная в 1977 году. В рамках IFAC Международный комитет по аудиторской практике, действующий на правах постоянного автономного комитета, издает международные стандарты по аудиту, которые преследуют двоякую цель: способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, в которых уровень профессионализма аудиторов ниже общемирового, и унифицировать по мере возможности отношение к аудиту в международном масштабе. Опрос организаций – членов Международной федерации бухгалтеров (МФБ) в 1998 г. показал, что в 34 странах Международные стандарты аудита (МСА) используются в качестве национальных стандартов и еще в 35 странах они применяются без значительных изменений. Среди таких стран Нидерланды, Франция, Германия, Швейцария, Великобритания, Югославия, Болгария, Чешская республика и Турция. С формальной точки зрения 37 российских правил (стандарта) аудиторской деятельности созданы на основе МСА и очень близки к ним по содержанию. Имеющиеся расхождения касаются стиля и оформления документов, подробности изложения, используемых практических примеров и т.п.

Национальные стандарты аудита существуют в каждой стране, имеющей специфику ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, экономического развития, регулирования экономики и т.д.

В Российской Федерации согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» правила (стандарты) аудиторской деятельности – это единые требования к порядку осуществления аудиторской

деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Федеральный закон разделяет правила (стандарты) аудиторской деятельности на: федеральные и внутренние правила, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Кроме того, как уже говорилось выше, используются российские правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации до принятия Закона «Об аудиторской деятельности». В настоящее время насчитывается 38 таких стандартов.

Контрольные вопросы

1. Назовите документы, относящиеся к первому уровню нормативного регулирования аудиторской деятельности.

2. Какие основные понятия отражены в «Законе об аудиторской деятельности»?

3. Какие документы относятся ко второму уровню нормативного регулирования аудиторской деятельности?

4. Назовите понятие и виды правил (стандартов) аудиторской деятельности.

5. Кто занимается разработкой международных стандартов аудиторской деятельности?

1.4. Условия осуществления аудиторской деятельности

Закон «Об аудиторской деятельности» сформулировал требования к индивидуальным аудиторам и аудиторским организациям, их права и обязанности, установил процедуры аттестации и лицензирования аудиторов и аудиторских организаций, зарегистрировал требование независимости аудиторов, определил порядок государственного регулирования аудита в стране.

Все физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно или в составе аудиторской фирмы, должны пройти аттестацию на право осуществления аудиторской деятельности. Порядок аттестации определен «Временным положением о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации», утвержденным приказом Минфина РФ от 12.09.2002 г. № 93н.

К аттестации допускаются лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование, а также практический опыт работы. Практический опыт определяется стажем работы не менее трех из последних пяти лет в качестве бухгалтера, экономиста, ревизора, научного работника или преподавателя по экономическому профилю.

Временным положением предусмотрено три этапа сдачи квалификационного экзамена. На первом этапе претендентам предлагается 50 тестов, по 10 тестов по каждому разделу программы подготовки аудиторов: «Аудит», «Бухгалтерский учет», «Налогообложение», «Финансы», «Право». Сдача тестов производится либо в письменной форме, либо в режиме реального времени на компьютере. Вторым этапом является устно-письменный экзамен по разделам «Право», «Налогообложение», «Финансы». Третий этап – ответ на вопросы по разделам «Бухгалтерский учет» и «Аудит» и решение практической задачи по аудиту. Экзамены сдаются в учебно-методических центрах экзаменационной комиссии, утвержденной Министерством финансов РФ. Комиссия рассматривает результаты экзаменов в 2-недельный срок. Квалификационный аттестат аудитора выдается в месячный срок со дня принятия решения о его выдаче.

За проведение аттестации взимается плата, размер которой устанавливается Правительством Российской Федерации. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым Минфином РФ как уполномоченным федеральным органом.

Лицензирование аудиторской деятельности осуществляется Минфином России. Лицензия на осуществление аудиторской деятельности выдается на срок 5 лет, который по заявлению лицензиата может продлеваться на 5 лет неограниченное количество раз.

Лицензионными требованиями и условиями при осуществлении аудиторской деятельности являются:

1) наличие у индивидуального аудитора или у аудиторов аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалификационных аттестатов аудитора;

2) наличие в штате аудиторской организации не менее 5 аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора;

3) осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг;

4) соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых лицензиатами аудиторских проверок и обеспечение возможности проведения внешних проверок качества их деятельности с предоставлением

в установленном порядке всей необходимой для этого документации информации в соответствии с законодательством РФ;

5) обеспечение сохранности сведений, составляющих аудиторскую тайну, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ;

6) предоставление аудируемым лицам информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки;

7) участие в обязательном аудите кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов не менее двух аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора на право осуществления аудита кредитных организаций;

8) наличие у аудиторской организации при проведении обязательного аудита банковских групп и банковских холдингов стажа аудиторской деятельности по проверкам кредитных организаций не менее 2 лет.

Основанием для отказа в выдаче лицензии является наличие в документах, представленных соискателем лицензии, недостоверной или искаженной информации и несоответствие соискателя лицензии лицензионным требованиям.

Организация может осуществлять аудиторскую деятельность, если:

– она создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества;

– уставный капитал, заявленный в учредительных документах, составляет не менее 100-кратного установленного законодательством МРОТ (на дату государственной регистрации аудиторской организации);

– не менее 50% кадрового состава являются граждане Российской Федерации, постоянно проживающие на территории Российской Федерации, а в случае, если руководителем аудиторской организации является иностранный гражданин – не менее 75%.

Согласно ст. 5 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» при проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы имеют право:

– самостоятельно определять формы и методы проведения проверки;

– в полном объеме проверять документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие имущества, отраженного в этой документации;

– получать у должностных лиц аудируемого лица необходимые разъяснения в устной и письменной формах по вопросам проверки;

– отказаться от проведения проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в случаях непредоставления аудируемым лицом всей необходимой информации либо выявления в ходе проверки фактов, оказывающих существен-

ной влияние на мнение аудитора о степени достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

При проведении проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

- осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- по требованию аудируемого лица предоставлять всю информацию о требованиях законодательства Российской Федерации в области ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, а также проведения аудита;

- передать аудиторское заключение аудируемому лицу, и (или) лицу заключившему договор оказания аудиторских услуг;

- обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, не разглашать их содержание без согласия аудируемого лица и (или) лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- отказаться от проведения аудиторской проверки и поставить в известность заказчика в следующих случаях:

- а) если аудиторские фирмы являются их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами;

- б) если аудиторские фирмы являются дочерними предприятиями, филиалами (отделениями) и представительствами экономических субъектов или имеющих в своем капитале долю этих аудиторских фирм;

- в) если данному экономическому субъекту были оказаны услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности в течение трех лет, предшествующих году проведения аудиторской проверки.

Контрольные вопросы

1. Кто может заниматься аудиторской деятельностью в Российской Федерации?

2. Порядок сдачи квалификационного экзамена на право заниматься аудиторской деятельностью.

3. Назовите условия осуществления аудиторской деятельности. При каких условиях выдаются лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью?

4. Назовите права аудиторов и аудиторских фирм.

5. Каковы обязанности аудиторов и аудиторских фирм?

1.5. Планирование аудиторской проверки

Исходя из сложившейся российской практики аудиторской деятельности, аудиторская проверка состоит из трех основных этапов: подготовка и планирование аудита, сбор аудиторских доказательств, формирование мнения аудитора и оформление результатов аудита.

На первом этапе устанавливаются взаимоотношения между аудиторской организацией и клиентом, аудиторы знакомятся с финансово-хозяйственной деятельностью предприятия и принимают решение о проведении аудита, составляют план и программу аудита.

Экономические субъекты самостоятельно выбирают аудитора (аудиторскую фирму) для оказания аудиторских услуг или проведения аудиторской проверки. Выбрав аудитора, экономический субъект составляет и направляет аудитору (аудиторской организации) официальное именное письмо-предложение о проведении проверки. В письме указываются: полное наименование предприятия, его основные характеристики (дата и номер государственной регистрации, состав учредителей, юридический и фактический адреса, размер уставного капитала, виды деятельности, наличие лицензий и др.). В соответствии со ст. 435 ГК РФ такое официальное предложение называется офертой. Аудитор, рассмотрев полученное предложение, направляет предприятию письмо-обязательство для документального подтверждения согласия на проведение аудита и разъяснения его условий.

Свою работу аудиторы начинают с ознакомления с проверяемым экономическим субъектом, изучают учредительные документы, внутренние положения, учетную политику организации и т.д. На стадии предварительного планирования с руководством аудируемого лица должны быть обсуждены и согласованы организационные вопросы, связанные с созданием нормальных условий для работы и оплатой услуг. На данном этапе работы аудиторская фирма формирует постоянное досье клиента, т.е. совокупность сведений о клиенте и копий важнейших документов, определяющих его деятельность. В постоянном досье хранятся:

- копии или описание учредительных документов;
- сведения о регистрации предприятия;
- сведения о банковских счетах предприятия;
- копии основных договоров, заключенных проверяемым предприятием;
- материалы проверок государственных контролирующих органов и других аудиторов и др.

Процесс планирования чрезвычайно трудоемок и может занимать до 30% времени, потраченного на аудиторскую проверку. До составле-

ния общего плана проверки аудитор должен собрать сведения о хозяйственной деятельности аудируемого лица, организации его учета и контроля, провести краткий анализ финансовой отчетности.

Изучение бизнеса клиента. Планирование начинается с детального изучения бизнеса клиента, сбора информации о внутренних и внешних факторах, влияющих на деятельность предприятия. К внутренним факторам, влияющим на экономику предприятия, на которые в первую очередь должен обращать внимание аудитор, относятся: форма собственности и структура управления, цели, с которыми создано предприятие, состав учредителей, основные хозяйственные операции предприятия, персонал, финансовая и учетная политики, взаимоотношения предприятия с третьими лицами. К внешним факторам относятся: отрасль экономики, в которой занят экономический субъект, экономическая ситуация в стране. Аудитор должен четко представлять, с какими отраслевыми рисками ему придется столкнуться, компетентен ли он в решении специфических проблем данной отрасли, потребуется ли привлечение специалистов для решения возникших вопросов. Сбор информации должен вестись доступными аудитору методами: опросы руководства и главных специалистов; посещение подразделений, производственных цехов и складов; изучение документов и анализ информации, содержащейся в отчетности. Полученные сведения аудитор должен записать и оформить в виде рабочей аудиторской документации.

Изучение организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля. На этапе планирования аудитор должен понять, как организованы и функционируют системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля на предприятии. Для этого аудитор изучает схемы документооборота, распределение обязанностей между сотрудниками бухгалтерии и их должностные инструкции, учетную политику предприятия, схемы корреспонденции счетов по типовым операциям, состав бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В процессе такого изучения аудиторская организация (аудитор) получает общее представление о специфике и масштабах деятельности организации, структуре службы внутреннего аудита (если оно имеется). Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля предприятия осуществляется аудитором на основе собственных приемов и методик. Процедуры оценки системы внутреннего контроля можно проводить по следующим направлениям:

- реальность – означает проверку, все ли учетные хозяйственные операции действительно имели место и подтверждены соответствующими документами;

- полнота – означает, что все хозяйственные операции, которые фактически осуществлены, должны быть отражены в учете;

– разрешение – означает санкционирование хозяйственных операций в установленном порядке соответствующими должностными лицами;

– точность – хозяйственные операции адекватно оценены, исключены ошибки при учете и подсчете операций на различных этапах учетного процесса;

– классификация – хозяйственные операции верно разнесены по счетам (правильно составлена корреспонденция счетов);

– учет – означает, что бухгалтерский учет ведется в соответствии с требованиями действующего законодательства;

– периодизация – все хозяйственные операции своевременно оформлены и отражены в учете соответствующего периода.

Экспресс-анализ финансовой отчетности. Целью экспресс-анализа является наглядная и несложная оценка финансового состояния и динамики развития предприятия. В процессе анализа можно рассчитать десятки показателей, и аудитору необходимо знать, на какой показатель следует обратить внимание в первую очередь, как его интерпретировать. Экспресс-анализ может быть выполнен в три этапа: подготовительный этап, предварительный обзор бухгалтерской отчетности, экономическое чтение и анализ баланса. На первом этапе проводится визуальная и простейшая счетная проверка баланса по формальным признакам и по существу: проверка правильности и ясности заполнения; наличие всех необходимых реквизитов; наличие необходимых дополнительных форм и приложений; проверка валюты баланса и промежуточных итогов и т.д. При этом аудитор получает предварительные сведения о системе внутреннего контроля. На втором этапе аудитор знакомится с пояснительной запиской к отчету, оценивает условия, в которых функционирует предприятие в отчетном периоде, тенденции основных показателей деятельности, качественные изменения в имущественном и финансовом положении предприятия. Третий этап – основной в экспресс-анализе. Здесь выполняются расчет и контроль динамики ряда экономических коэффициентов. Баланс анализируется по горизонтали и вертикали. Анализ по вертикали заключается в расчете удельного веса отдельной статьи (раздела) баланса к валюте баланса. Анализ по горизонтали позволяет сравнить полученные относительные показатели за ряд отчетных периодов.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита дается предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля на предприятии, устанавливается приемлемый уровень существенности и аудиторского риска, намечается объем и последовательность выполнения аудиторских процедур, выбираются методики контроля.

Из 16 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности 3 относятся к стандартам, используемым на этапе планирования

аудиторской проверки: правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита», правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите», правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 3 «Планирование аудита» устанавливает единые требования по планированию аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, дает рекомендации аудитору по составлению плана и программы аудита. План аудита представляет собой описание предполагаемого объема и порядка проведения аудиторской проверки. В развитие плана составляется программа аудита, в которой определяются характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур. Законодательно не определено в какой форме составляются план и программа аудита, следовательно, каждая аудиторская фирма (аудитор) этот вопрос решает для себя самостоятельно. Программа аудита является своеобразным набором инструкций для аудитора и средством контроля со стороны руководства аудиторской фирмы, поэтому составляется более детально, с указанием источников информации и применяемых аудиторских процедур. Примерная программа аудита учредительных документов и формирования уставного капитала представлена в табл. 1.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 4 «Существенность в аудите» устанавливает концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском, порядок их применения аудитором при планировании и оценке аудиторских доказательств.

Таблица 1

**Программа аудита учредительных документов
и формирования уставного капитала**

№ п/п	Вопросы проверки	Источник информации	Аудиторская процедура	Исполнитель
1	2	3	4	5
1	Организационно-правовая форма предприятия	Устав, учредительные документы	Проверка документов	Петров
2	Наличие лицензий по видам деятельности, подлежащих лицензированию	Устав, учредительные документы, лицензии	Проверка документов	Петров

1	2	3	4	5
3	Своевременность внесения учредителями вкладов в уставный капитал: а) денежными средствами; б) основными средствами и т.д.	Приходные кассовые ордера, выписки банка с валютного и расчетного счетов, обороты по счетам 50, 51, 52, 75 Акты приема-передачи основных средств, обороты по счетам 01, 08, 75	Проверка первичных документов по существу, проверка корреспонденции счетов, наблюдение за отражением в учете хозяйственных операций и оформлением первичных документов	Петров

Правило (стандарт) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом», дает аудитору рекомендации по получению аудитором представления о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также об аудиторском риске и его составных частях: неотъемлемом риске, риске средств контроля и риске необнаружения.

Контрольные вопросы

1. Назовите, из каких основных этапов состоит этап планирования аудита?
2. Как аудиторы строят свои взаимоотношения с руководством аудируемого лица?
3. На основании каких документов происходит знакомство с бизнесом клиента?
4. С какой целью на этапе планирования проводится экспресс-анализ финансовой отчетности?
5. Какие федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности регулируют этап планирования?

1.6. Сбор аудиторских доказательств, их документирование

После завершения этапа планирования аудиторы переходят ко второму этапу аудиторской проверки – непосредственному выполнению

аудиторских процедур для получения достаточного количества аудиторских доказательств. Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства» определяет аудиторские доказательства как информацию, полученную аудитором при проведении проверки, и результат анализа данной информации, на которых основывается мнение аудитора.

Для выражения обоснованного мнения аудитор должен обладать полной и достоверной информацией. Получить информацию аудитор может путем выполнения следующих процедур:

– *тесты средств контроля* – означают проверки с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

– *инспектирование* – проверка записей (на счетах бухгалтерского учета и в регистрах), документов (проверка документов, созданных третьими лицами и аудируемым лицом), материальных активов (проведение инвентаризации или изучение документов по результатам проведенной инвентаризации);

– *наблюдение* – отслеживание аудитором процедур, выполняемых другими лицами, причем информация считается достоверной, если она получена непосредственно в момент наблюдения;

– *запрос* – получение информации у осведомленных лиц внутри аудируемого лица или за его пределами – формально (официально), неформально, письменно или устно. Оценка достоверности информации будет зависеть от компетентности, опыта, независимости и честности опрашиваемого. Информация, полученная формально в письменном виде, считается более достоверной;

– *подтверждение* – ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, подтверждение дебиторской и кредиторской задолженности путем сверки расчетов);

– *пересчет* – арифметическая проверка точности бухгалтерских записей, проверка правильности расчетов в первичных документах, накопительных ведомостях и итоговых документах; проведение самостоятельных расчетов аудитором;

– *аналитические процедуры* – изучение важнейших коэффициентов, трендов, статистических материалов, исследование любых необычных или неожиданных отклонений.

Источниками получения аудиторских доказательств являются: первичные документы аудируемого лица и третьих лиц, регистры бухгалтерского учета, результаты анализа его финансово-хозяйственной деятельности, устные показания сотрудников аудируемого лица и третьих

лиц, сопоставление данных различных документов, результаты инвентаризации имущества и обязательств, бухгалтерская отчетность аудируемого лица.

Одним из источников аудиторских доказательств являются разъяснения, предоставляемые руководством аудируемого лица по вопросам, возникшим у аудиторов в процессе проверки. Аудитор должен оценить надежность полученных разъяснений и при любых сомнениях проверить их достоверность. Аудитору не рекомендуется полагаться на разъяснения, не подтвержденные результатами других аудиторских процедур. Если какая-то информация от руководства аудируемого лица противоречит другим доказательствам, аудитор должен снизить степень доверия в отношении всей информации, полученной от этого источника.

В ходе аудита необходимо проявлять профессиональный скептицизм, чтобы не упустить из виду подозрительные обстоятельства, не сделать необоснованных обобщений, не использовать ошибочные допущения при определении характера, временных рамок и объема аудиторских процедур. Проявление профессионального скептицизма означает, что аудитор критически оценивает весомость полученных аудиторских доказательств и внимательно изучает те доказательства, которые противоречат каким-либо документам или заявлениям руководства.

Полученные в ходе аудита доказательства следует обязательно документировать, то есть отражать в рабочих документах аудитора. Вопросы, связанные с документированием аудита, регулируются федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 2 «Документирование аудита». Под термином «документация» в стандарте понимаются рабочие документы и материалы, подготовленные аудитором или полученные и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Данный стандарт устанавливает требования к содержанию, оформлению и хранению рабочей документации, составленной в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор должен самостоятельно разработать формы и содержание рабочей документации исходя из: характера аудиторского задания; требований, предъявляемых к аудиторским заключениям; характера и сложности деятельности аудируемого лица; характера и состояния систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица; конкретных методов и приемов, применяемых в процессе проведения аудита.

Рабочая документация должна в краткой форме характеризовать годовой бухгалтерский отчет аудируемого лица. На основании предоставленных документов и аудиторских доказательств аудитор принимает

решение о том, достаточна ли информация для характеристики финансового и хозяйственного состояния проверяемого лица. Рабочая документация после окончания аудита должна содержать все сведения о проверяемом предприятии и соответствовать установленному стандарту. По каждому проверенному вопросу должен быть составлен отдельный перечень оформленных рабочих документов с указанием разработанного шифра документа или кода. Стандартом рекомендуется отражать в рабочих документах аудитора:

- информацию об организационно-правовой форме и организационной структуре аудируемого лица;
- копии юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, в которой осуществляет свою деятельность аудируемое лицо;
- процедуры, отражающие процесс планирования, включая план и программу аудита;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- оценку аудитором неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- сведения о том, кто и в какие сроки выполнял аудиторские процедуры и др.

Рабочая документация является собственностью аудиторской организации, проводившей аудит. Аудиторская организация (аудитор) должны разработать процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, но не менее 5 лет.

Контрольные вопросы

1. С какой целью аудитор собирает аудиторские доказательства?
2. С помощью выполнения каких процедур аудитор получает аудиторские доказательства?
3. Назовите источники получения аудиторских доказательств.
4. Что понимается под документированием аудиторских процедур?
5. Какая обязательная информация должна содержаться в рабочей документации аудитора?

1.7. Завершение аудиторской проверки

По результатам аудиторской проверки аудиторская фирма (аудитор) должна выразить в установленной форме мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации и соответствии порядка ведения ею бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Согласно ст. 10 Закона «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение – это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности». Данным стандартом определены форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения. Мнение о достоверности отчетности должно выражать собой оценку соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

В соответствии со стандартом в аудиторской практике применяются следующие виды аудиторского заключения:

- аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения;
- модифицированное аудиторское заключение:
- аудиторское заключение с выражением мнения, не являющегося безоговорочно положительным;
- аудиторское заключение с отрицательным мнением;
- аудиторское заключение с отказом от выражения мнения.

Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности в Российской Федерации.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользовате-

лей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

– факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

Аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор обнаружил, что из-за имущественного и финансового положения экономического субъекта возникают серьезные сомнения в его возможности продолжать свою деятельность и исполнять обязательства в течение как минимум 12 месяцев, эти сомнения должны быть отражены в модифицированном аудиторском заключении, посредством включения части, указывающей на данный аспект.

Аудитор должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, не оказывающей существенного влияния на финансовую отчетность и не раскрытой или раскрытой некорректно в пояснениях к этой отчетности. Например, если, по мнению аудитора, необходимо изменить или дополнить какие-либо пояснения, содержащиеся в проверяемой отчетности, а аудируемое лицо отказывается внести такие коррективы, аудитор должен включить в аудиторское заключение часть, привлекающую внимание к такой ситуации. Часть, не влияющая на мнение аудитора, обычно включается после части с выражением мнения и содержит указание на то, что данная ситуация не является основанием для включения оговорки в аудиторское мнение.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение. Это происходит в случаях, если, по мнению аудитора, существуют обстоятельства, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности, например:

- а) имеется ограничение объема работы аудитора;
- б) имеется разногласие с руководством относительно:
 - допустимости выбранной учетной политики;
 - метода применения учетной политики;
 - адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Указанные обстоятельства могут привести к выражению мнения с оговоркой, отрицательному мнению или отказу от выражения мнения.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговороч-

но положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств...» (указать обстоятельства, которые повлияли на оговорку).

Отказ от выражения мнения происходит в случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отрицательное мнение аудиторы выражают только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для бухгалтерской (финансовой) отчетности, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой отчетности.

Если аудитор выражает мнение, отличное от безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую отчетность. Обычно эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или отказом от выражения мнения.

Аудиторское заключение является обязательным элементом годовой бухгалтерской отчетности для предприятий (индивидуальных предпринимателей), которые подлежат в соответствии с законодательством Российской Федерации обязательному аудиту. При подготовке данного документа аудитору необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления. Основные элементы аудиторского заключения включают в себя:

- а) наименование документа – «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- б) адресата – кому предназначено аудиторское заключение;
- в) сведения об аудиторе – организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им деятельности без образования юридического лица; место нахождения: индекс, город, улица и т.д.; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер и дата лицензии, наименование органа, предоставившего аудиторской организации ли-

цензию на осуществление аудиторской деятельности, срок лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) сведения об аудируемом лице – организационно-правовая форма и наименование; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора;

з) дату аудиторского заключения;

и) подпись аудитора.

Вводная часть аудиторского заключения содержит перечень проаудированной финансовой (бухгалтерской) отчетности, указание периода, за который проводилась проверка, цель аудиторской проверки. В данную часть включается заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, а ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В части, описывающей объем аудита, указывается, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними стандартами аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с другими документами. Здесь же указывается, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, проводился на выборочной основе.

В части, содержащей мнение аудитора, приводится оценка принципов и порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности аудируемого лица.

Аудитор должен указать в аудиторском заключении дату, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой аудиторское заключение?
2. Виды аудиторских заключений, предусмотренные правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 6.
3. Что такое модифицированное аудиторское заключение и в каких случаях оно представляется?
4. Каким образом может быть модифицировано аудиторское заключение?
5. Назовите основные элементы аудиторского заключения.

Глава 2. МЕТОДИКА АУДИТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ

2.1. Аудит учетной политики организации

Цель аудита учетной политики – установить соответствие принятой учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности организации.

Источниками информации для аудиторской проверки являются: приказ (распоряжение) об утверждении учетной политики на предприятии, должностные инструкции работников бухгалтерии, рабочий план счетов бухгалтерского учета, график (схема) документооборота, первичные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность и др.

В процессе проверки аудиторам следует руководствоваться следующими нормативными документами: Закон «О бухгалтерском учете»; ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», утвержденный приказом МФ РФ № 60н от 09.12.98 г., План счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению, Положениям по бухгалтерскому учету 5/01, 6/01, 9/99, 10/99 и др.

Учетная политика предполагает целостность системы ведения бухгалтерского учета на предприятии и охватывает все его составляющие:

- *методологическую*, связанную с определением порядка отражения отдельных хозяйственных операций в учете в соответствии с действующим законодательством;
- *налоговую*, позволяющую систематизировать данные налогового учета для правильного исчисления налогооблагаемой базы и конкретизировать варианты расчетов с бюджетом по налогам и сборам;
- *организационную*, затрагивающую вопросы построения и определения места бухгалтерской службы в системе управления предприятием;
- *техническую*, определяющую способы работы с документацией и информацией.

В таблице 2 приведен пример программы проверки формирования методологического раздела учетной политики.

При проверке соответствия разработанных положений учетной политики действующему законодательству аудитор рассматривает следующие основные вопросы:

1. Соответствие учетной политики Плану счетов бухгалтерского учета и правилам ведения бухгалтерского учета, изложенным в Законе «О бухгалтерском учете» и Положениях по бухгалтерскому учету.

2. Наличие и содержание внутреннего приказа или распоряжения об учетной политике.

3. Обеспечение выполнения принципиальных положений организации бухгалтерского учета на предприятии.

4. Целесообразность и правомерность применения способов бухгалтерского учета, принятых учетной политикой.

5. Последовательность выполнения предприятием положений учетной политики.

6. Соответствие учетной политики условиям хозяйственной деятельности и совершаемым предприятием операций.

Таблица 2

Программа проверки формирования методологических основ учетной политики

Проверка способа ведения бухгалтерского учета	Источник информации	Аудиторская процедура
1	2	3
Начисление амортизации объектов основных средств	Приказ по учетной политике, ведомости начисления амортизации	Инспектирование (проверка документов, арифметические расчеты)
Ускоренная амортизация объектов основных средств (для субъектов малого предпринимательства)	Приказ по учетной политике, учредительные документы, ведомости начисления амортизации	Инспектирование (проверка документов, проверка расчетов, арифметические расчеты)
Переоценка групп однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости	Приказ по учетной политике, документальное подтверждение рыночных цен, расчеты путем индексации	Инспектирование (проверка наличия документов, подтверждающих рыночные цены, арифметические расчеты)
Учет затрат по ремонту объектов основных средств	Приказ по учетной политике, ремонтные ведомости, ведомости учета затрат, обороты по счетам	Инспектирование (проверка первичных документов по существу, проверка учетных записей)
Начисление амортизации нематериальных активов	Приказ по учетной политике, ведомости начисления амортизации	Инспектирование (проверка документов, арифметические расчеты)

Продолжение табл. 2

1	2	3
Оценка материально-производственных запасов при отпуске в производство и ином выбытии, а также на конец отчетного периода	Приказ по учетной политике, карточки складского учета материалов, первичные документы на отпуск материалов со склада, Главная книга	Инспектирование (проверка первичных документов по существу, проверка учетных записей)
Классификация затрат на производство продукции (работ, услуг)	Приказ по учетной политике, регистры аналитического учета затрат на производство продукции (работ, услуг)	Инспектирование (проверка документов, изучение внутренней управленческой документации)
Порядок распределения косвенных расходов, учетных на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства»	Приказ по учетной политике, ведомости распределения косвенных расходов, расчет коэффициентов распределения, обороты по счетам 25, 26, Главная книга	Инспектирование (проверка расчетов, пересчет), аналитические процедуры
Порядок списания коммерческих расходов (расходов на продажу)	Приказ по учетной политике, ведомость распределения расходов на продажу, обороты по счету 44, Главная книга	Инспектирование (проверка расчетов, арифметические расчеты)
Порядок списания расходов будущих периодов	Приказ по учетной политике, обороты по счету 97, Главная книга	Инспектирование (проверка учетных записей, арифметические расчеты)
Оценка в учете незавершенного производства	Приказ по учетной политике, ведомости инвентаризации незавершенного производства, карточки учета затрат, обороты по счету 20, Главная книга	Инспектирование (проверка ведомостей инвентаризации, проверка расчетов, арифметический пересчет)

1	2	3
Оценка в учете готовой продукции	Приказ по учетной политике, ведомость выпуска готовой продукции, обороты по счетам 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и 43 «Готовая продукция», расчет отклонений, Главная книга	Инспектирование (проверка первичных документов, проверка расчетов, арифметические расчеты)
Признание в учете выручки от реализации продукции (работ, услуг)	Приказ по учетной политике, договоры, контракты, обороты по счету 90 субсчет «Выручка»	Инспектирование (проверка документации, проверка правильности корреспонденции счетов)
Создание резервов по сомнительным долгам	Приказ по учетной политике, акты сверки расчетов, акты инвентаризации дебиторской задолженности, обороты по счету 63 «Расчеты по претензиям»	Инспектирование (проверка документации, участие в инвентаризации, пересчет, проверка учетных записей)
Создание резервов предстоящих расходов	Приказ по учетной политике, сметы расходов на капитальный ремонт, сметы расходов на гарантийный ремонт, обороты по счету 96 «Резервы предстоящих расходов»	Инспектирование (проверка документации, пересчет, проверка учетных записей)

При аудите учетной политики предприятия аудитор должен убедиться, что при ее разработке соблюдены принципы бухгалтерского учета: имущественной обособленности, последовательности применения учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной деятельности. Аудитор изучает рабочий план счетов предприятия, который должен содержать синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности, полноты и достоверности отражения информации в учете и отчетности.

Проверка форм первичных учетных документов, используемых коммерческим предприятием (организацией), осуществляется с целью выяв-

ления оснований для записей в регистрах бухгалтерского учета. Предприятие может самостоятельно разрабатывать формы первичных учетных документов только для оформления тех хозяйственных и финансовых операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности. При проверке предусмотренных учетной политикой предприятия правил документооборота аудитор должен убедиться, что разработанные предприятием положения не противоречат нормативным документам Министерства финансов РФ. Порядок изучения технологии обработки информации зависит от выбранного предприятием варианта компьютерной обработки данных.

Проверка используемых предприятием методов оценки видов имущества и обязательств является важной аудиторской процедурой, поскольку эти методы непосредственно связаны с обеспечением достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. В учетной политике предприятия должно быть отмечено, что имущество учитывается на соответствующих счетах бухгалтерского учета в оценке, которая определяется для объектов:

- внесенных учредителями в счет вкладов в уставный капитал – по условиям договора между сторонами;
- полученных безвозмездно – экспертным путем или по данным, полученным из уполномоченных органов;
- приобретенных за плату – исходя из фактически произведенных затрат, включая расходы по доставке, таможенные пошлины и сборы, невозмещаемые налоги, регистрационные сборы, а также все расходы по доведению объектов до состояния возможного использования.

Применяемая предприятием учетная политика раскрывается в пояснительной записке к годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. По результатам рассмотрения документов, в которых изложена учетная политика предприятия, и анализа ее применения в текущей деятельности аудитор делает выводы о качестве и полноте содержания этих документов, об эффективности их использования на предприятии и приводит свои выводы и рекомендации в информации руководству аудируемого лица. При этом целесообразно проверить выполнение рекомендаций аудита, проводимого ранее. Это важно для оценки как степени исправления обнаруженных недостатков, так и поведения клиента и его отношения к рекомендациям аудитора.

Контрольные вопросы и задания

1. Цель и источники информации аудита учетной политики организации.

2. Каким требованиям должна соответствовать принятая на предприятии учетная политика?

3. Основные элементы учетной политики, которые должен проверить аудитор.

4. Составить программу аудита формирования организационных основ учетной политики.

5. Составить программу аудита налоговых аспектов учетной политики с указанием источников информации и аудиторских процедур.

2.2. Аудит учета операций с основными средствами

Целью аудита данного раздела учета является проверка правильности оценки основных средств, отражения в учете операций по движению основных средств, начислению амортизации и отражения затрат на ремонт основных средств предприятия.

Для достижения цели аудита следует рассмотреть следующие вопросы:

– изучение условий хранения и эксплуатации основных средств, их состава и структуры;

– подтверждение правильности оформления и отражения в учете операций с основными средствами;

– подтверждение расчетов начисленной амортизации по основным средствам и достоверности отражения ее в учете;

– установление объемов выполненных ремонтов основных средств и правомерности отражения ремонтов по их проведению в учете в зависимости от выбранного метода;

– подтверждение итогов проведенной в отчетном году переоценки основных средств;

– оценка качества проведенной перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств.

Источниками информации при осуществлении проверки являются: Положение об учетной политике предприятия; договоры купли-продажи основных средств; акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией (ф. № КС-14); акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) (ф. № ОС-1); акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма № ОС-1а); акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений) (форма № ОС-1б); акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС -14); акт о приеме-передаче оборудования в монтаж (форма № ОС-15); акт о выявленных дефектах оборудования (ф. № ОС-16); накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2); акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств

(форма № ОС-3); инвентарная карточка учета объекта основных средств (форма № ОС-6); инвентарная карточка группового учета объектов основных средств (форма № ОС-6а); инвентарная книга учета объектов основных средств (форма № ОС-6б); акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4); акт о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а); акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств) (форма № ОС-4б); разработочные таблицы (форма № 6 по расчету сумм амортизационных отчислений); дефектные ведомости; наряд-заказ на ремонт основных средств; договоры на передачу, получение в аренду основных средств; учетные регистры по счетам 01, 02, 03, 20, 25, 26, 07, 08, 97, 91, 98 и др.; Главная книга; баланс; приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

Приступая к проверке аудиторю следует обращать особое внимание на соответствие практики учета основных средств требованиям следующих нормативных актов: Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденного приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н; Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н; 25-й главы «Налог на прибыль организации» Налогового кодекса РФ. В процессе аудита бухгалтерского учета основных средств следует выяснить:

1) выполняются ли при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств следующие условия, сформулированные в ПБУ 6/01:

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

2) обоснованы ли способы начисления амортизации по вновь поступившим основным средствам;

3) организован ли эффективный аналитический учет основных средств;

4) ведутся ли инвентарные карточки;

5) соблюдается ли график документооборота по движению основных средств;

6) правильность построения и ведения налогового учета операций с основными средствами.

Проверка условий хранения и эксплуатации основных средств предполагает получение сведений о том, за кем закреплены отдельные объекты, как организована их охрана и использование. Для этого следует провести осмотр производственных помещений или опрос сотрудников предприятия. В процессе изучения учетных данных (инвентарных карточек) аудитор устанавливает наличие объектов основных средств по отдельным классификационным группам (производственные, непроизводственные, собственные и арендуемые и т.д.) и местам размещения (подразделениям и материально ответственным лицам). Выясняя правильность организации аналитического учета основных средств, следует обратить внимание на наличие инвентарных номеров, технической документации, сроки поступления и оприходования основных средств. Эти данные получают на основании технических паспортов и актов приема-передачи основных средств и сопоставляют с записями по счету 01 и информацией инвентарных карточек. Далее необходимо установить соответствие остатков по синтетическим счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 60 «Расчеты с поставщиками», 91 «Прочие доходы и расходы», отраженных в Главной книге, аналогичным данным аналитического учета и бухгалтерского баланса. При расхождении данных аналитического и синтетического учета определяются их причины, виновные лица и экономические последствия. При этом следует проанализировать, привело ли соответствующее искажение в бухгалтерском учете к занижению или завышению налогооблагаемой базы по налогу на имущество, и сделать соответствующий перерасчет.

Важным этапом проверки является проверка операций по движению основных средств. Поступление объектов основных средств должно быть проверено с точки зрения законности, целесообразности и правильности отражения в учете. При этом объем проводимых процедур аудитор определяет самостоятельно на основе его субъективной классификации операций с основными средствами на типичные и нетипичные, исходя из повторяемости операций, целей создания и функционирования предприятий, сложностей при налогообложении.

Проверка типичных операций может проводиться выборочным путем, а не типичных – сплошным методом. Отражение в учете операций по оприходованию основных средств проверяется на основании различных договоров (купли-продажи, учредительных, дарения, мены и т.д.) и актов приема-передачи основных средств. Кроме первичных документов источником информации являются обороты по счетам. Аудитор должен проверить соблюдение корреспонденции счетов, предусмотренной Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению. Все затраты, связанные с приобретением, созданием объектов

основных средств и доведением их до состояния возможного использования, собираются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». При этом должна соблюдаться следующая корреспонденция счетов:

Дт 08 Кт 60 – оприходованы полученные от поставщика объекты основных средств;

Дт 19 Кт 60 – отражен в учете НДС, подлежащий уплате поставщику основных средств, согласно счета-фактуры;

Дт 08 Кт 98 – оприходованы по рыночной стоимости безвозмездно полученные основные средства;

Дт 08 Кт 75 – оприходован объект основных средств, полученный в качестве взноса в уставный капитал организации;

Дт 08 Кт 10, 23, 70, 69, 76, 71 – списаны в качестве капитальных расходов затраты на транспортировку и доведение объекта основных средств до состояния пригодного к использованию.

После ввода основных средств в эксплуатацию и оформления акта приемки-передачи делается бухгалтерская запись Дт 01 Кт 08. На счете 01 «Основные средства» основные средства будут числиться до момента их выбытия или списания.

Операции по списанию основных средств отражаются в учете на основании актов приема-передачи основных средств и актов на списание основных средств. При этом основанием для отражения выбытия основных средств может быть их продажа (договор купли-продажи), безвозмездная передача некоммерческим организациям (договор дарения), вклад в уставный капитал другого предприятия (учредительные документы), списание вследствие морального, физического износа или невозможности дальнейшего использования (приказ руководителя предприятия и заключение экспертной комиссии), передача в аренду (договор аренды, лизинга, бербоут-чартера и т.п.).

В процессе проведения аудита амортизационных отчислений аудитор осуществляет проверку правильности начисления амортизации по отдельным объектам основных средств и в целом расчет за отчетный период. Аудитору следует подтвердить правильность применяемых норм и сумм начисленной амортизации. Аудитор должен учитывать, что по вновь вводимым объектам основных средств может применяться один из следующих методов начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из этих методов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного

использования объектов, входящих в эту группу. При определении срока амортизации предприятие должно исходить из срока полезного использования. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств служит для выполнения целей деятельности организации, он определяется исходя из технических характеристик объекта основных средств, условий эксплуатации и предполагаемого физического и морального износа. Срок полезного использования в целях налогообложения определяется предприятием самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию основных средств в соответствии с Классификацией основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ. Объекты основных средств, стоимостью не более 10 000 рублей за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию.

Проверяя начисление амортизации, аудитору следует учитывать, что амортизация не начисляется по:

- объектам жилищного фонда;
- объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам;
- продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям;
- многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста и т.д.

По указанным объектам основных средств и объектам основных средств некоммерческих организаций производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа по указанным объектам учитывается на отдельном забалансовом счете 010 «Износ основных средств». Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Путем арифметического пересчета сумм амортизационных отчислений по отдельным объектам и сопоставления полученных результатов с данными разработочных таблиц расчета амортизации, анализа указанной в учетных регистрах корреспонденции счетов аудитор выясняет правомерность применения методики расчета и норм амортизации и определение величины амортизационной стоимости объектов. Аудитор также проверяет корреспонденцию счетов по начислению амортизации по объектам основных средств.

Следующим направлением является проверка правильности учета затрат на ремонт основных средств. При этом аудитор должен установить наличие планов и смет на ремонты, акта сдачи-приемки основных средств, договоров подряда, актов технологического осмотра зданий и

сооружений, правомерности и своевременности составления этих документов и соблюдение норм расхода материалов, расценок по оплате труда ремонтных рабочих. При этом аудитор должен учитывать, что затраты на ремонт основных средств могут отражаться одним из следующих способов:

1) при проведении небольших объемов ремонтных работ затраты по ним относятся на счета издержек в том периоде, в котором они возникли;

2) при проведении капитальных ремонтов для равномерного включения затрат в себестоимость продукции целесообразно формировать резерв на ремонт основных средств или создавать ремонтный фонд. Если предприятие использует этот способ учета ремонта основных средств, то при образовании резерва в затраты на производство (расходы на продажу) включается сумма отчислений, исчисленная исходя из годовой сметной стоимости ремонта;

3) при проведении внеплановых ремонтов расходы по их осуществлению могут относиться сначала на счет 97 «Расходы будущих периодов» и затем равномерно списываться на затраты предприятия в течение периода, оставшегося до конца отчетного года.

Выбранный вариант учета затрат на ремонт основных средств должен быть зафиксирован в учетной политике предприятия. Аудитору следует убедиться в том, что затраты на ремонт основных средств производственного назначения отнесены на себестоимость, а непроизводственного назначения – на прочие расходы.

В ходе проверки аудитору следует убедиться в том, что правильно ли сформирована проектно-сметная документация на проведение ремонта и выяснить не производится ли под видом ремонта новое строительство, модернизация и реконструкция действующих основных средств. Эти затраты должны относиться на капитальные вложения, учитываться по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и на основании формы № ОС-3 «Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств» и увеличивать первоначальную стоимость основных средств. В бухгалтерском учете должна быть сделана запись Дт 01 Кт 08. Если объект основных средств имеет несколько частей, учитываемых как отдельные инвентарные объекты и имеющие разный срок полезного использования, аудитор проверяет, чтобы замена каждой такой части при восстановлении учитывалась как выбытие и приобретение самостоятельного инвентарного объекта. Данная ситуация является особенно актуальной при замене отдельных частей таких объектов основных средств, как морские суда.

Проверка правильности переоценки основных средств в зависимости от их количества может быть осуществлена сплошным порядком

или выборочно. Для этого путем прослеживания первичных документов, проверки арифметических расчетов, обоснованности примененных коэффициентов определяется восстановительная стоимость объектов и сравнивается со стоимостью указанной в ведомости переоценки. Если переоценка осуществлялась не по коэффициентам, то рыночная стоимость объектов должна быть подтверждена документами.

В процессе подтверждения достоверности проводимой инвентаризации аудитор оценивает учетную политику на предмет обоснования сроков и порядка проведения инвентаризации основных средств. Изучаются предоставленные инвентаризационные и сличительные ведомости. Если в процессе инвентаризации не установлены отклонения, то можно сделать вывод, либо о формальном характере инвентаризации либо об эффективной системе внутреннего контроля. Для подтверждения того или иного мнения аудитор может провести выборочную инвентаризацию основных средств. Результаты выборочной инвентаризации распространяют на всю проверяемую совокупность основных средств и делают выводы о качестве проведения инвентаризации.

При проверке налогообложения операций с основными средствами аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:

1. Порядок определения стоимости амортизируемого имущества. Первоначальная стоимость основных средств в целях бухгалтерского и налогового учета определяется неодинаково. Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом проведенных переоценок по состоянию на 1 января 2002 года. Указанная переоценка принимается в целях налогообложения в размере, не превышающем 30% от восстановительной стоимости соответствующих объектов основных средств, отраженных в бухгалтерском учете налогоплательщика по состоянию на 1 января 2001 года (с учетом переоценки по состоянию на 1 января 2001 года, произведенной по решению предприятия и отраженной в бухгалтерском учете в 2001 году). Величина переоценки (уценки) по состоянию на 1 января 2002 года, отраженная предприятием в учете в 2002 году, не признается доходом (расходом) предприятия в целях налогообложения. В аналогичном порядке принимается в целях налогообложения соответствующая переоценка сумм амортизации. Проведенные предприятием переоценки в последующих отчетных периодах после вступления в силу главы 25 НК РФ также не признаются доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимаются при определении восстановительной стоимости амортизируемого имущества и при начислении амортизации.

2. Правильность включения амортизируемого имущества в состав амортизационных групп.

Аудитор должен проверить, соответствует ли срок полезного использования, исходя из которого начисляется амортизация в целях налогообложения тем срокам, которые приведены в классификации основных средств, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации № 1 от 01.01.2002 г. (в ред. постановления Правительства Российской Федерации от 09.07.2003 г. № 415).

В соответствии с п. 3 ст. 258 НК РФ амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в амортизационные группы:

1 группа – срок полезного использования от 1 до 2 лет включительно;

2 группа – срок полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;

3 группа – срок полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;

4 группа – срок полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;

5 группа – срок полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;

6 группа – срок полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;

7 группа – срок полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;

8 группа – срок полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;

9 группа – срок полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;

10 группа – срок полезного использования свыше 30 лет.

Если аудитор обнаружит, что на предприятии не соответствуют принятые сроки полезного использования установленным классификационным группам, аудитор должен определить, повлияла ли эта ошибка на сумму амортизационных отчислений, а следовательно, на величину расходов в целях налогообложения.

3. Методы и порядок расчета сумм амортизации.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется предприятиями ежемесячно в порядке, установленном ст. 259 НК РФ. Амортизация начисляется отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества. Линейный метод начисления амортизации может применяться к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в 8–10 амортизационные группы, независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам предприятие вправе применять один из методов, указанных в п. 1

ст. 259 НК РФ (т.е. линейный или нелинейный). Аудитор должен изучить приказ по учетной политике в целях налогообложения и проверить, соблюдается ли предприятием выбранный метод начисления амортизации по группам объектов основных средств.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите источники информации и нормативную базу для аудита основных средств.
2. Какие основные вопросы должен рассмотреть аудитор при проверке наличия основных средств на предприятии?
3. Назовите основные направления программы аудита движения основных средств с указанием источников информации и методов получения аудиторских доказательств.
4. Какие возникают вопросы налогообложения в операциях с основными средствами и на основании каких источников их проверить?
5. Составить программу аудита основных средств.

2.3. Аудит операций с нематериальными активами

Цель аудита учета операций с нематериальными активами состоит в проверке организации бухгалтерского учета операций по поступлению, использованию, амортизации и выбытию объектов нематериальных активов.

Для того чтобы сформировать объективное мнение об этом аудитор должен рассмотреть следующие вопросы:

- состав и структура нематериальных активов по данным регистров бухгалтерского учета;
- наличие исключительных прав собственности на объекты нематериальных активов;
- правомерность отражения в учете операций с нематериальными активами;
- правильность начисления и отражения в учете амортизации по нематериальным активам;
- проведение инвентаризации нематериальных активов.

Источниками информации для аудитора являются: приказ (положение) об учетной политике предприятия; договоры, подтверждающие передачу исключительных прав собственности на объекты нематериальных активов; авторские договоры; акты приемки-передачи нематериальных активов; учредительные договоры о внесении объектов нематериальных активов в уставный капитал; карточки учета нематериальных активов (форма № НМА-1); разработочные таблицы по расчету

амортизационных отчислений; учетные регистры по счетам 04, 05, 91, 60, 76 и др.; Главная книга, финансовая отчетность.

Приступая к аудиторской проверке, аудиторам следует учитывать, что к нематериальным активам, в соответствии с ПБУ 14/2000, могут быть отнесены следующие объекты:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Помимо этого к нематериальным активам могут относиться:

- организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);
- деловая репутация организации.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально – вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- наличие правильно оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Поскольку на практике операции с нематериальными активами на многих предприятиях бывают немногочисленными, аудиторские процедуры представляют собой сплошное изучение системы их учета.

В ходе проверки операций с нематериальными активами аудиторы должны получить ответы на следующие вопросы:

- правильна ли произведена классификация нематериальных активов на соответствующие группы;
- своевременно ли приходятся и принимаются к использованию объекты нематериальных активов;
- обоснован ли порядок начисления амортизации по вновь поступившим объектам нематериальных активов;
- соблюдается ли график документооборота по учету нематериальных активов;
- проводится ли инвентаризация объектов нематериальных активов.

Как правило, для получения ответов на эти вопросы аудиторы проводят тестирование, по итогам которого определяется, как относится на практике администрация к организации учета и обеспечению сохранности и эффективной эксплуатации нематериальных активов на предприятии.

В ходе проверки аудиторы применяют следующие аудиторские процедуры:

1. Изучение объектов нематериальных активов и документов, подтверждающих право собственности на них. Для этого аудитор изучает договор о передаче исключительных прав на объекты интеллектуальной деятельности, учредительные документы, подтверждающие обоснованность отнесения организационных расходов к нематериальным активам.

2. Проверка данных регистров учета нематериальных активов и сверка их со счетами Главной книги. Аудитор сверяет остатки по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов» на основании данных Главной книги с соответствующими журналами-ордерами или другими регистрами бухгалтерского учета, используемыми на предприятии (анализ счета, карточка счета и т.д.).

3. Проверка первичных документов по движению нематериальных активов с целью подтверждения наличия всех необходимых реквизитов, достоверности арифметических расчетов и соответствия осуществляемых операций действующему законодательству. Аудитор проверяет акты приема-передачи нематериальных активов и карточку по учету нематериальных активов (форма № НМА-1). Даты, проставленные в карточке учета нематериальных активов на поступление и списание

(выбытие) нематериальных активов должны соответствовать датам подписания актов приема-передачи объектов.

4. Анализ правильности начисления амортизации нематериальных активов и достоверности отражения ее на счетах бухгалтерского учета. Аудитор должен ознакомиться с выбранным способом отражения в учете начисления амортизации нематериальных активов, который зафиксирован в приказе по учетной политике.

Особое внимание в ходе проверки должно уделяться правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов с учетом способа их поступления на предприятие.

Варианты первоначальной оценки нематериальных активов зависят от способа их поступления на предприятие.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату у других организаций и лиц, складывается из фактически произведенных затрат по приобретению и доведению нематериальных активов до состояния, в котором они пригодны к использованию (за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов). Эти затраты подтверждаются договорами на передачу исключительных прав на объекты интеллектуальной деятельности, счетами-фактурами, первичными документами по начислению заработной платы, начислению страховых взносов и др.

По нематериальным активам, полученным безвозмездно, первоначальная стоимость определяется исходя из рыночных цен на дату принятия к бухгалтерскому учету, подтвержденных соответствующими государственными органами (например органами статистики) или экспертным путем с привлечением профессионального оценщика (имеющего соответствующую лицензию и аттестат). Основанием для получения таких нематериальных активов служат договоры дарения, подтверждающие передачу исключительных прав собственности и факт ее отчуждения.

Оценка нематериальных активов, полученных в качестве вклада участников в уставный капитал, осуществляется по договоренности сторон, возможно с привлечением оценщика, на основании учредительного договора.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма всех фактических расходов на их создание или изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации). К таким затратам могут относиться стоимость израсходованных материальных ресурсов, оплата труда с соответствующими отчислениями страховых взносов,

услуги сторонних организаций по контрагентским договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов и свидетельств и др.

Затраты, связанные с приобретением и созданием нематериальных активов, носят капитальный характер и до принятия этих объектов на учет отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» как долгосрочные инвестиции. Синтетический учет нематериальных активов осуществляется на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При проверке правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета аудитор должен изучить обороты по счету 08 субсчет «Приобретение (создание) нематериальных активов».

Схема корреспонденции счетов, используемая аудируемым лицом при отражении поступления нематериальных активов, должна соответствовать требованиям Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета:

Дт 08 Кт 60 – оприходованы нематериальные активы, приобретенные у правообладателя;

Дт 19 Кт 60 – отражен в учете НДС по приобретенным нематериальным активам;

Дт 08 Кт 98 – оприходованы нематериальные активы, полученные по договору дарения (безвозмездно);

Дт 08 Кт 75 – оприходованы нематериальные активы, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал;

Дт 08 – Кт 70, 69, 76 – отражены расходы по созданию объекта нематериального актива;

Дт 04 Кт 08 – на основании акта введен в эксплуатацию объект нематериального актива.

Проверяя порядок начисления и учета амортизации нематериальных активов следует учитывать, что она относится на соответствующие счета учета затрат на производства по нормам, рассчитанным предприятием самостоятельно, исходя из срока полезного использования. Начисление амортизации по нематериальным активам (по которым начисляется износ) для целей бухгалтерского учета может производиться организацией:

- линейным способом исходя из норм амортизации, определенных на основе срока полезного использования нематериальных активов;

- способом уменьшаемого остатка;

- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Срок использования нематериальных активов можно определить как период, в течение которого их использование призвано приносить доход организации и служить для выполнения целей деятельности организации. Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Проверяя правильность расчета срока полезного использования нематериальных активов, следует исходить из:

– срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ;

– ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход). Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. Срок полезного использования нематериальных активов должен утверждаться распоряжением или приказом руководителя организации;

– по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации).

Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации. Следовательно, аудитор должен проверить правильность определения срока полезного использования нематериальных активов по каждому объекту.

Изучая структуру нематериальных активов, аудитору необходимо обратить внимание на возможное ошибочное отнесение к нематериальным активам других видов расходов, например лицензий. Для этого необходимо составить подробный список нематериальных активов, принятых на учет экономическим субъектом с указанием срока полезного использования каждого объекта с указанием нормы амортизации и фактически начисленной амортизации. Эти данные подвергаются арифметической проверке, а состав нематериальных активов инвентаризации.

Не менее важным разделом проверки является изучение правильности отражения в учете выбытия нематериальных активов. Нематериальные активы могут выбывать с предприятия:

- 1) в результате реализации;
- 2) вследствие списания по причинам нецелесообразности дальнейшего использования;
- 3) в результате безвозмездной передачи;

4) как финансовые вложения в уставные капиталы других организаций;

5) в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество);

6) при ликвидации нематериальных активов в результате аварий, стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств;

7) списание нематериальных активов в результате выявленной недостачи, хищения;

8) при передаче в доверительное управление и др.

В процессе проверки операций по выбытию аудитор необходимо дать оценку достоверности документирования операций, корреспонденции счетов и начисленным налогам.

Все операции, связанные с выбытием нематериальных активов, отражаются с использованием счета. По дебету счета 91.2 отражаются остаточная стоимость выбывающего объекта и расходы, связанные с выбытием (заработная плата с отчислениями страховых взносов, расходы сторонних организаций, НДС с реализации и др.). По кредиту счета 91.1 учитываются доходы от реализации и прочего выбытия основных средств. При этом следует учитывать, что убыток, возникающий при списании не полностью амортизированных нематериальных активов, не уменьшает налогооблагаемую прибыль отчетного периода.

Выявленные в ходе проверки ошибки фиксируются в рабочей документации аудитора.

Контрольные вопросы и задания

1. Что является источниками информации при аудите нематериальных активов?

2. Назовите источники проверки обоснованности отнесения объектов к нематериальным активам?

3. Как проверить правильность формирования первоначальной стоимости объектов нематериальных активов?

4. На основании каких источников можно проверить правильность начисления амортизации по нематериальным активам?

5. Какие методы получения аудиторских доказательств можно использовать при проверке выбытия нематериальных активов?

6. Составить программу аудита нематериальных активов.

2.4. Аудит учета производственных запасов

Целью аудиторской проверки учета операций с производственными запасами является изучение правильности организации учета поступле-

ния и использования материалов на предприятии. Для достижения поставленной цели аудитор должен решить следующие задачи:

- изучить состав материальных ценностей;
- ознакомиться с организацией складского хозяйства и условиями хранения материалов;
- подтвердить правильность оценки материалов в текущем учете и отчетности;
- изучить порядок отражения в учете операций по поступлению, использованию и реализации материально-производственных запасов;
- оценить качество проводимых инвентаризаций материальных ценностей.

Источниками информации для аудитора являются: Положение об учетной политике предприятия; договоры поставки; номенклатура-ценник; книга покупок; книга продаж; договоры с материально ответственными лицами; первичные документы по движению материалов: товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, доверенности (формы № М-2 и № М-2а); приходные ордера (форма № М-4), акты о приемке материалов (форма № М-7), накладные на отпуск материалов на сторону (форма № М-15), лимитно-заборные карты (форма № М-8), требования-накладные (форма № М-11), карточки складского учета материалов (форма № М-17); инвентаризационные описи материально-производственных запасов и сличительные ведомости; учетные регистры по счетам 10, 15, 16, 19, 20, 25, 26, 41, 91, 60, 76 и др.; Главная книга, отчетность предприятия.

Аудитору при проверке бухгалтерского учета операций с материально-производственными запасами следует пользоваться следующими нормативными документами: ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденный приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н, Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н, Постановлением Госкомстата России от 30.10.97 г. № 71а.

Проверка сохранности и использования товарно-материальных ценностей на предприятии начинается с ознакомления с работой материального отдела бухгалтерии. Объектами внимания аудитора являются: перечень используемых нормативных документов; наличие графика (схемы) документооборота; обоснованность выбора в учетной политике организационных, методических и технических аспектов по данному участку учета; наличие схем отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций с материалами; используемые методы внутреннего контроля (инвентаризация, документирование, партионный раскрой и др.) для проверки отклонений фактического рас-

хода материалов от норм; соблюдение сроков проведения инвентаризаций товарно-материальных ценностей и порядок оформления их результатов.

Аудитору следует убедиться в наличии оформленных договоров с материально ответственными лицами, журналов регистрации приходно-расходных документов, приказов об утверждении состава инвентаризационных комиссий и порядке проведения инвентаризаций.

Сохранность сырья и материалов зависит от условий хранения. Поэтому на следующем этапе аудитор проводит проверку состояния складского хозяйства на предприятии. Аудитор выясняет число и размещение складских помещений, их емкость, наличие условий для хранения ценностей, обеспеченность пожарно-охранной сигнализацией, весоизмерительным оборудованием, тарой и т.д. Если в ходе проверки у аудитора сложилось мнение о неудовлетворительном состоянии хранения ценностей на складах, он может порекомендовать руководству провести выборочную инвентаризацию некоторых групп материалов (дефицитных, дорогостоящих), закрепленных за конкретными материально ответственными лицами.

Аудитор изучает, в результате каких операций материально-производственные ресурсы поступают на предприятие и осуществляется их расход. Все эти операции могут быть классифицированы аудитором на типичные и нетипичные. Типичные операции проверяются выборочно, а нетипичные подвергаются сплошному изучению. Контрольные процедуры в обоих случаях направлены на анализ документации, подтверждающей операции по движению материалов, и оценку правильности отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета.

Проверяя организацию бухгалтерского учета материальных ресурсов на предприятии, аудитор на основе изучения и сопоставления данных первичных расчетно-платежных документов (счетов-фактур, накладных и т.д.) и первичных документов по движению материалов (приходные ордера, акты, лимитно-заборные карты, накладные на внутреннее перемещение и др.) устанавливает полноту оприходования производственных запасов, правильность их классификации и оценки, обоснованность списания на расходы. Аудитору необходимо обратить внимание на правильность классификации материалов на предприятии. В зависимости от конкретных функций и назначения в производственном процессе материалы подразделяются на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, прочие материалы, строительные материалы, инвентарь.

Аудитор проверяет, все ли необходимые реквизиты указаны в документации, правильно ли выполнены арифметические расчеты, соответствуют ли действующему законодательству хозяйственные операции. Отсутствие какого-либо обязательного реквизита ведет к тому, что такой документ нельзя считать оправдательным и делать на его основании какие-либо записи в бухгалтерском учете.

Проверяя учетную политику предприятия в части учета материалов, аудитор должен убедиться в том, что учетная политика разработана в целях бухгалтерского учета и налогового учета. В учетной политике в целях бухгалтерского учета должны быть закреплены следующие положения: формы первичных учетных документов, которые не предусмотрены законодательством Российской Федерации; порядок и сроки проведения инвентаризации; рабочий план счетов, в котором предусмотрены все необходимые субсчета к счету **10** «Материалы»; учет заготовления материалов: с использованием счетов **15** и **16** или без их использования; метод оценки материалов при списании их в производство (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, ФИФО или ЛИФО). В учетной политике для целей налогообложения предприятию необходимо закрепить метод определения стоимости материалов при их списании в производство.

Аудитору следует убедиться в соблюдении принятых на предприятии способов учета или оценки материалов, закрепленных в учетной политике.

Особое внимание аудитором уделяется проверке правильности оценки материалов при оприходовании. В соответствии с ПБУ 5/01 в бухгалтерском учете в стоимость материалов включаются все расходы, связанные с приобретением и заготовлением материалов. При этом аудитор должен учесть, что перечень расходов, которые формируют первоначальную стоимость материалов, в бухгалтерском и налоговом учете не одинаков.

Объектом проверки для аудитора будут служить обороты по дебету счета **10** «Материалы» (если предприятие в учетной политике не предусмотрело использование счетов **15** и **16**) или счета **15** «Заготовление материальных ценностей». В бухгалтерском учете должны быть сделаны следующие записи:

Дт 10(15) Кт 60 – оприходованы материалы, поступившие от поставщиков, в том числе иностранных, в рубли стоимость материальных ценностей пересчитывается по курсу ЦБР на дату совершения хозяйственной операции (перехода права собственности на импортируемое имущество);

Дт 19 Кт 60 – учтен НДС по приобретенным материальным ценностям, в том числе НДС, уплаченный на таможне при импорте;

Дт 10(15) Кт 76/ субсчет «Расчеты с транспортной организацией» – включены транспортные расходы в стоимость приобретенных материальных ценностей;

Дт 19 Кт 76/ субсчет «Расчеты с транспортной организацией» – учтен НДС по транспортным расходам;

Дт 10(15) Кт 76/ субсчет «Расчеты с комиссионером» – включено комиссионное вознаграждение в стоимость материалов;

Дт 19 Кт 76/ субсчет «Расчеты с комиссионером» – учтен НДС по услугам комиссионера;

Дт 10(15) Кт 71 – оприходованы материалы согласно авансовому отчету.

Если предприятие использует для текущего учета материалов учетные цены, то аудитор должен проверить, чтобы на учетную стоимость оприходованных материалов была сделана запись **Дт 10 Кт 15**. В этом случае возникшие отклонения списываются: **Дт 16 Кт 15** – если фактическая стоимость превышает учетную или **Дт 15 Кт 16** – если учетная стоимость превышает фактическую.

При проверке аудитором могут быть обнаружены ситуации, когда материалы приобретаются у российских организаций, а стоимость материалов выражена в условных денежных единицах. В соответствии с ПБУ 5/01 суммовые разницы увеличивают (положительные) или уменьшают (отрицательные) первоначальную стоимость приобретенных материалов. Суммовые разницы, образовавшиеся при покупке материалов (работ, услуг), в налоговом учете включают в состав внереализационных доходов и расходов (ст. 250, 265 НК РФ).

Обязательному контролю подлежит обоснованность применения налоговых вычетов по НДС по приобретенным материальным ценностям. Аудитор должен проверить, имеет ли право предприятие принять к вычету «входной» НДС, т.е. сделать бухгалтерскую запись **Дт 68/** субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» **Кт 19** «НДС по приобретенным ценностям». Для этого аудитор проверяет, не превышала ли выручка аудируемого лица за три последовательных календарных месяца 1 000 000 руб. (без НДС). Если выручка не превышала установленного показателя, то предприятие освобождается от обязанности уплачивать НДС в бюджет, а следовательно, не может зачесть «входной» НДС (ст. 145 НК РФ). Кроме того, нельзя возместить НДС по приобретенным материальным ценностям, которые были использованы при производстве:

– товаров (работ, услуг), реализованных за пределами Российской Федерации;

– имущества, работ или услуг, с которыми провели операции, не считающиеся реализацией (ст. 146 НК РФ).

Обоснованность списания материальных ресурсов в расход выясняется по данным соответствующих первичных документов. Аудитору необходимо установить правильность оценки материальных ресурсов по таким операциям. Оценка должна производиться в соответствии с методом, закрепленным в учетной политике предприятия. Для целей бухгалтерского учета допускается применение одного из методов для каждой группы запасов в течение отчетного года. В налоговом учете можно использовать только один из методов для всех материалов, то есть все материалы нужно списывать одинаково.

Правильность списания материальных ресурсов на производственные нужды по количеству и стоимости аудитор может проверить путем составления балансовых расчетов. Для этого сравнивается количество отпущенных сырья и материалов по нормам с выходом готовой продукции в натуральном выражении (с учетом технологических отходов по нормам).

Если в отчетном периоде производилась уценка отдельных производственных запасов, то в наличии должны быть акты (ведомости) инвентаризации, протоколы инвентаризационной комиссии, сведения о рыночных ценах, приказы руководителя, подтверждающие обоснованность такой операции.

Правильность применяемых схем корреспонденции счетов по списанию МПЗ со склада устанавливается аудитором, как правило, выборочно, путем контроля записей в учетных регистрах по счетам 20, 25, 26, 44 и др. и сопоставления их с данными первичных расходных документов. Особое внимание уделяется аудитором на корреспонденцию счетов, если предприятие в текущем учете использует учетные цены и при заготовлении материалов применялись счета 15 и 16. Если материалы списаны на затраты основного производства **Дт 20 Кт 10** – по учетной стоимости, то и отклонение, относящееся к стоимости этих материалов, также списывается на затраты основного производства **Дт 20 Кт 16** – перерасход или **Дт 16 Кт 20** – экономия. Если материалы по учетной стоимости были списаны на общепроизводственные или общехозяйственные расходы **Дт 25, 26 – Кт 10**, то отклонение списывается соответственно **Дт 25, 26 – Кт 16** или **Дт 16 Кт 25, 26**. Если материалы были отпущены на сторону (реализованы, переданы в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия и т.д.) и сделана запись на учетную стоимость **Дт 91/2 Кт10**, то отклонения списываются **Дт 91/2 Кт 16** или **Дт 16 Кт 91/1**.

Если предприятием в отчетном периоде осуществлялась розничная продажа товаров, учтенных на счете **41**, аудитор должен выяснить правильность принятия товаров к учету, расчета торговой наценки и пропорциональности ее списания по реализованным товарам, полноты ис-

числения налогов. Объектом контроля являются приходно-расходные документы и учетные регистры по счетам 41, 42, 90, 50, 51, 62, 68 и др.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудитора и определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Контрольные вопросы и задания

1. В каких нормативных документах раскрывается порядок учета операций с материально-производственными запасами?
2. Что является для аудитора источником информации при проверке операций с материально-производственными запасами?
3. Какие операции считаются нетипичными при движении материалов?
4. Какие типичные ошибки возникают при учете материалов?
5. Составить программу аудита операций с материально-производственными запасами.

2.5. Аудит расходов по обычным видам деятельности

Цель аудита учета расходов по обычным видам деятельности – установление обоснованности формирования и правильности учета затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг).

В процессе проверки расходов по обычным видам деятельности аудиторами рассматриваются следующие вопросы:

1. Обоснованность применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
2. Достоверность оформления и отражения в учете прямых и накладных (косвенных) расходов.
3. Качество проводимых инвентаризаций незавершенного производства.

Арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство.

Ведение регистров налогового учета и отражение в них информации на основе первичных документов.

Аудиторская проверка должна подтвердить соответствие ведения бухгалтерского учета требованиям ПБУ 10/99 «Расходы организаций» и налогового учета требованиям гл. 25 Налогового кодекса РФ.

Источники информации: Положение об учетной политике; карточки (ведомости) по заказам; разработочные таблицы (по распреде-

лению заработной платы, страховые взносы, услуг вспомогательного производства, расчета амортизации основных средств); ведомости распределения общепроизводственных, общехозяйственных расходов; листки-расшифровки, справки-расчеты о распределении расходов будущих периодов; акты (ведомости) инвентаризации незавершенного производства; ведомости сводного учета затрат на производство; учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, анализ счетов, карточки счетов) по счетам 20, 23, 21, 25, 26. 28, 29, 97, 96 и др., Главная книга, Отчет о прибылях и убытках и др.

До начала документальной проверки аудитор необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности. На основе анализа учетной политики и особенностей производства аудитор выясняет обоснованность применяемого на практике метода учета производственных затрат и варианта сводного учета затрат.

Если в процессе проверки установлено, что в учетной политике обоснован метод учета затрат, отвечающий требованиям технологического процесса, а фактически использование элементов этого метода не осуществляется, аудитор должен зафиксировать данное отклонение в рабочих документах и определить его влияние на формирование себестоимости продукции. Если описанный в учетной политике метод учета затрат не соответствует особенностям технологического процесса, то аудитор может порекомендовать клиенту ряд изменений, которые позволят организовать производственный учет в соответствии с требованиями нормативных документов.

Для подтверждения первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство продукции аудитор на основе полученной информации заполняет заранее разработанные тесты. По результатам тестирования устанавливается оценка надежности систем и сравнивается с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. Аудитор определяет для себя объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточняет аудиторский риск.

Аудитор, подтверждая достоверность оформления и отражения в учете прямых и накладных расходов, выясняет обоснованность отнесения каждого вида затрат на себестоимость продукции, правильность разграничения затрат по отчетным периодам и объектам учета, соответствие выполненной корреспонденции счетов бухгалтерского учета ус-

тановленным нормативными документами. При этом изучаются рабочие документы, уже сформированные аудитором при проверке операций по заготовлению и расходованию.

Проверяя обоснованность отнесения затрат на себестоимость продукции, аудитору следует руководствоваться основными принципами формирования себестоимости, отраслевыми Инструкциями, а также гл. 25 НК РФ. Для целей налогообложения по налогу на прибыль некоторые из затрат принимаются только в пределах установленных норм (например, представительские расходы и др.).

Объектом проверки для аудитора являются обороты по счету **20** «Основное производство». В дебет данного счета списываются прямые расходы на основании первичных документов и косвенные расходы после распределения в разрезе конкретных видов продукции. Аудитор проверяет, чтобы в учете были сделаны следующие записи:

Дт 20 Кт 10 – списаны материалы на производство продукции на основании первичных документов;

Дт 20 Кт 16 – списаны отклонения, относящиеся к использованным материальным ценностям, учтенным по учетным ценам;

Дт 20 Кт 70 – начислена заработная плата работникам за изготовление продукции на основании первичных документов;

Дт 20 Кт 70 – начислен единый социальный налог и страховые взносы от несчастных случаев на производстве;

Дт 20 Кт 25 – списывается часть общепроизводственных расходов, относящаяся к конкретному виду выпускаемой продукции на основании ведомости распределения.

Аудитору необходимо проанализировать организацию аналитического учета по счетам **25** «Общепроизводственные расходы» и **26** «Общехозяйственные расходы». В процессе такого анализа устанавливается фактический способ ведения налогового учета, используемый организацией. Аудитор проверяет правильность ведения регистров налогового учета.

Аудитор должен выяснить: правильность разграничения производственных затрат по отчетным периодам; соблюдение выбранного метода и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты производства; правильность включения в себестоимость амортизации по основным средствам, нематериальным активам, других расходов; обоснованность распределения общепроизводственных расходов по объектам калькуляции; организацию учета отходов и брака и др.

Аудитору следует проанализировать состав общепроизводственных и общехозяйственных расходов. На основании первичных документов необходимо проверить правильность распределения по конкретным

счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещений, заработную плату административно-управленческого персонала подразделений и предприятия в целом, начислений по страховым взносам, расходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских услуг и т.п. Изучая первичные документы и знакомясь с организацией на предприятии учета расхода тепловой, электрической энергии, аудитор должен установить обоснованность списания таких затрат на производственные и непроизводственные нужды. Обоснованность включения в издержки расходов на оплату информационных, консультационных и аудиторских услуг устанавливается путем изучения содержания заключенных договоров на оказание определенных услуг, актов сдачи-приемки выполненных работ и др.

Аудитору следует изучить правильность формирования различных резервов предстоящих расходов (на оплату очередных отпусков сотрудников, на ремонт основных средств и т.д.), учет которых ведется на счете 96. В течение года расходы и выплаты должны производиться за счет соответствующих резервов. Аудитор выясняет правильность использования средств каждого резерва, своевременность доначисления недостающих и списания излишне начисленных сумм по ним, отражения хозяйственных операций в учете.

Суммы расходов будущих периодов, включаемые в затраты на производство отчетного периода, должны быть подтверждены сметами, первичными документами по учету этих расходов (накладные, акты приемки выполненных работ и др.). Аудитор контролирует состав расходов будущих периодов и правомерность их отнесения на себестоимость.

Аудитор подтверждает правильность распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов в соответствии с порядком, закрепленным в учетной политике организации.

В процессе изучения затрат аудитору важно убедиться, что они правильно документально оформлены и отражены на счетах бухгалтерского учета. Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, должны содержать все обязательные реквизиты. Корреспонденция счетов должна соответствовать корреспонденции, представленной в плане счетов.

В ходе аудита следует проверить состояние учета незавершенного производства, своевременность и правильность его инвентаризации и оценки, безошибочность отражения результатов инвентаризации в учете.

Подтверждая достоверность оценки незавершенного производства, аудитор осуществляет арифметический контроль его объема в натуральном и стоимостном выражении. Оценка правильности исчисле-

ния себестоимости продукции выполняется путем арифметического контроля данных ведомости сводного учета затрат. Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора и определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Контрольные вопросы

1. Назовите источники получения информации для аудита расходов по обычным видам деятельности.
2. Сформулируйте порядок аудита прямых производственных расходов.
3. Сформулируйте порядок аудита косвенных расходов.
4. Составьте программу аудита налогового учета затрат на производство.
5. Какие вопросы аудита расходов по обычным видам деятельности проверяются на основании приказа по учетной политике?

2.6. Аудит калькулирования себестоимости

Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ) и всей товарной продукции называется калькуляцией.

Задача калькулирования – определить затраты, которые приходятся на единицу продукции. Конечным результатом калькулирования является составление калькуляции. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, нормативную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей. Таким образом, объектом калькулирования являются издержки, связанные с производством конкретного вида продукции.

Целью аудита является проверка обоснованности формирования и правильности учета издержек производства, входящих в себестоимость продукции, которые в конечном счете влияют на процесс ценообразования и, следовательно, размер финансового результата от реализации продукции.

Источниками информации для проведения аудита являются: плановые, нормативные и фактические калькуляции; сметы производственных расходов; нормы использования сырья и материалов, действующие на предприятии; нормы производственных отходов, действующие на предприятии учетные регистры по распределению заработной платы, начислению амортизации, распределению общехозяйственных и общепроизводственных расходов; журналы-ордера 10, 10/1 и др., Главная книга, отчетность.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из планируемых норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Разновидностью плановых являются сметные калькуляции, которые составляют на изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат), которые соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе его работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже.

Отчетные или фактические калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета фактических затрат на производство продукции (работ) и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включаются и неплановые непроизводительные расходы по следующим статьям:

- основное сырье и материалы;
- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;
- зарплата производственных рабочих;
- отчисления в социальные фонды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- коммерческие расходы.

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей – полную себестоимость продукции.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. Выбор метода калькулирования себестоимости определяется спецификой производства, наличием незавершенного производства, номенклатурой выпускаемой продукции, длительностью производственного цикла.

На предприятиях промышленности применяют нормативный, позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции.

Аудитору необходимо проверить:

– правильность классификации затрат: на производство продукции (основные и накладные); по способу включения в себестоимость продукции (прямые и косвенные); по составу (одноэлементные и комплексные; по отношению к объему производства (условно-переменные и условно-постоянные); по периодичности возникновения (текущие и единовременные);

– правильность выделения объектов калькулирования;

– правильность учета затрат на производство продукции по статьям калькуляции;

– правильность ведения синтетического и аналитического сводного учета затрат на производство;

– правильность разграничения затрат по отчетным периодам;

– правильность применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

– правильность составления бухгалтерских проводок по учету затрат на производство;

– соответствие записей аналитического и синтетического учета по балансовым счетам 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» записям в Главной книге и балансе.

Особое внимание следует уделить аудитору при проверке правильности применения выбранного предприятием варианта калькулирования: по полной или усеченной себестоимости. Для целей калькулирования себестоимости продукции допустимо использовать оба варианта. При первом варианте в течение отчетного периода на счетах учета затрат на производство собираются прямые (20) и накладные расходы (25, 26). По окончании отчетного периода накладные расходы распределяются между объектами калькулирования и списываются на счет 20 – таким образом в учете формируется полная фактическая себестоимость выпущенной продукции. При втором варианте общехозяйственные расходы, собранные на счете 26, списываются без распределения на уменьшение выручки от реализации продукции (в дебет счета 90/2).

При осуществлении проверки следует учитывать принципиальные различия в признании расходов предприятия в бухгалтерском и налоговом учете.

Наиболее распространенными ошибками при калькулировании фактической себестоимости продукции (работ, услуг) являются отнесение на себестоимость расходов, имеющих иные источники покрытия (прибыль, капвложения), и расходов, не имеющих документального подтверждения.

Контрольные вопросы и задания

1. Что является целью аудита калькулирования себестоимости продукции?
2. Назовите объекты проверки при аудите калькулирования себестоимости продукции?
3. Что является источниками информации при аудите обоснованности калькулирования себестоимости продукции?
4. Составьте программу аудита калькулирования себестоимости продукции.

2.7. Аудит выпуска и реализации готовой продукции

Целью аудита выпуска готовой продукции и ее реализации является контроль за правильностью бухгалтерского учета выпуска и движения готовой продукции, ее оценки и исчисления доходов от реализации продукции.

Источниками информации для проверки операций, отражающих выпуск готовой продукции, ее отгрузку и реализацию, являются: Положение об учетной политике предприятия, карточки складского учета готовой продукции, прейскурант цен, договоры на поставку продукции, счета-фактуры, книга продаж, накладные на передачу готовой продукции в места хранения, товарные накладные, выписки с расчетных счетов в банках с приложенными первичными документами, кассовые документы о поступлении выручки, учетные регистры по счетам 20, 40, 43, 45, 46, 50, 51, 62, 90 и др., Главная книга, отчетность и др.

Приступая к аудиту выпуска продукции, аудитор изучает положения учетной политики предприятия, выясняя, как организован учет выпуска продукции (с использованием счета 40 «Выпуск продукции» или без применения данного счета), как оценивается продукция, определяются и списываются отклонения фактической себестоимости от плановой (нормативной). Если аудитор выяснит, что учетной политикой предусмотрено использование варианта учета выпуска готовой продукции с использованием счета 40, он должен определить, какая стоимость на предприятии принята за учетную: плановая или нормативная и чем это обосновано.

Для проверки объема производства продукции и полноты ее оприходования используются данные первичных документов и производственных отчетов, регистров аналитического и синтетического учета. При этом показатели фактического выхода и сдачи на склад готовой продукции (по фактической себестоимости), учтенные по дебету счета 43 «Готовая продукция», сравнивают с оборотами по кредиту счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства». При возникновении серьезных сомнений в полном оприходовании выпускаемой продукции аудиторы могут исходя из данных о фактическом расходе материалов и нормативов затрат на единицу продукции составить альтернативный баланс выхода готовой продукции. Если аудитор выявляет случаи производства и вывоза неучтенной готовой продукции с проверяемого предприятия, он должен определить материальный ущерб в размере реализованной неучтенной продукции.

Фактическое движение готовой продукции анализируется по данным производственных отчетов, отчетов о движении материальных ценностей на складах, накладных на отпуск или передачу готовой продукции.

Отгрузка готовой продукции по фактической себестоимости определяется как алгебраическая сумма отгрузки по учетным ценам и отклонений. Сумма отклонений рассчитывается исходя из уровня среднего процента отклонения, который определяется как отношение суммы отклонения фактической себестоимости от учетной цены к сумме остатка готовой продукции по учетной цене на начало периода и ее выпуска за период по учетной цене. Перерасход отражается по дебету счетов 43 «Готовая продукция» и 90-2 «Себестоимость продаж» обычной записью, а экономия – сторнировочной. Аудитор проверяет, чтобы в учете выпуск готовой продукции был отражен следующими бухгалтерскими записями:

Дт 43 Кт 40 – оприходована на склад выпущенная из производства готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Дт 40 Кт 20 – списывается фактическая стоимость выпущенной готовой продукции;

Дт 90.2 Кт 43 – списывается нормативная (плановая) себестоимость отгруженной со склада покупателям готовой продукции;

Дт 43 Кт 40 – списывается положительное отклонение (перерасход) в стоимости оприходованной на склад готовой продукции;

Дт 90.2 Кт 40 – списывается положительное отклонение (перерасход) в стоимости отгруженной покупателям готовой продукции;

Дт 40 Кт 43 – списывается отрицательное отклонение (экономия) в стоимости оприходованной на склад готовой продукции;

Дт 40 Кт 90.1 – списывается отрицательное отклонение (экономия) в стоимости отгруженной покупателям готовой продукции.

Если предприятие ведет учет выпуска готовой продукции без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», необходимо составлять расчет фактической стоимости отгруженной продукции с распределением отклонений между отгруженной покупателям продукции и остатками готовой продукции на складе предприятия (табл. 3).

Таблица 3

Расчет фактической стоимости отгруженной продукции

Номер строки	Показатели	По учетным ценам	Отклонения	По фактической стоимости
1	Остаток продукции на складе на начало отчетного периода	6000	– 2000	4000
2	Выпущено продукции из производства	60 000	– 11 200	48 800
3	Итого (стр.1 + стр.2)	66 000	– 13 200	52 800
4	Коэффициент отклонений $13\,200 / 66\,000 \times 100\%$		– 0,2%	
5	Отгружено продукции в отчетном периоде	62 000	– 12400	49 600
6	Остаток продукции на конец отчетного периода на складе	4000	– 800	3200

Проверяя правильность учета отгруженной продукции, аудитор должен убедиться в наличии договоров на поставку продукции и правильности их оформления, документов на отгрузку продукции, правильности установления отпускных цен, полноте регистрации выписанных счетов-фактур, соблюдении сроков оплаты покупателями за поставленную продукцию. Поскольку операции по реализации продукции носят систематический характер и являются типичными, они могут контролироваться выборочно. В выборку следует включать операции из разных отчетных периодов, по различным покупателям и разнообразной продукции (работам, услугам).

В процессе проверки выясняется также наличие договоров поставки, в которых предусмотрен отличный от общеустановленного порядок перехода права собственности на поставляемую продукцию от продавца

к покупателю – не в момент отгрузки, а в момент оплаты. В соответствии с российским законодательством такие ситуации могут возникнуть при передаче товара (продукции) на комиссию или при отгрузке продукции на экспорт. Продукция, отгруженная по таким договорам до момента ее оплаты, должна учитываться на счете 45 «Товары отгруженные». Учет на этом счете должен быть организован в аналитике в разрезе покупателей. Источником информации для аудитора являются отгрузочные документы, ведомости отгрузки готовой продукции, счета-фактуры и др. Аудитор на основании выписок банка с расчетного, валютного счетов, приходных кассовых ордеров и других документов проверяет оплату отгруженной продукции и отражение этих сумм по кредиту счета 90 субсчет 1 «Выручка». Проверяя правильность отражения корреспонденции счетов по операциям продажи и определения дохода по моменту оплаты продукции, аудитор должен убедиться в том, что сделаны следующие бухгалтерские записи:

Дт 45 Кт 43 – списана фактическая стоимость отгруженной покупателям готовой продукции;

Дт 45 Кт 76 – отражена стоимость транспортных расходов, оплачиваемых сторонней организацией сверх отпускной цены;

Дт 50,51 – Кт 90/1 – поступление денежных средств от покупателей;

Дт 51, 50 – Кт 45 – зачисление от покупателей средств в уплату транспортных расходов, не включенных в объем выручки;

Дт 90/2 – Кт 45 – списана фактическая стоимость реализованной продукции;

Дт 90/2 – Кт 26 – списаны на реализацию управленческие расходы;

Дт 90/2 – Кт 44 – списаны на реализацию расходы на продажу;

Дт 90/3 – Кт 68 субсчет «НДС» – начислен налог на добавленную стоимость с реализации;

Дт 90/9 – Кт 99 – списана прибыль от реализации;

или

Дт 99 – Кт 90/9 – списаны убытки от реализации.

Если бухгалтерский учет выручки от реализации осуществляется традиционно, т.е. по методу начисления («по отгрузке»), то аудиторы должны проконтролировать полноту отражения операций по реализации (отгрузке) продукции по кредиту счета 90-1 «Выручка» независимо от ее оплаты. Для этого аудитор по журналу хозяйственных операций или журналам-ордерам проверяет корреспонденцию счетов **Дт 62 Кт 90.1**, которая должна отражаться на основании предъявленных покупателям счетов-фактур.

Аудиторам также следует удостовериться (по данным учетных регистров по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 90 «Продажи») в правильности отражения в

учете выручки от реализации продукции методом начисления («по отгрузке») в соответствии с требованиями нормативных документов, а также определения выручки для целей налогообложения в соответствии с принятой учетной политикой.

Отдельному контролю подвергаются и расходы на продажу, которые связаны со сбытом продукции. Они учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Распределение таких расходов должно производиться пропорционально стоимости реализованной (отгруженной) продукции по фактической себестоимости или учетным ценам, кроме расходов на тару и транспортировку, которые списываются прямым путем.

Аналогичному контролю подвергаются и расходы на продажу, которые связаны со сбытом продукции. Они учитываются на счете 44 «Расходы на продажу». Распределение таких расходов должно производиться пропорционально стоимости реализованной (отгруженной) продукции по фактической себестоимости или учетным ценам, кроме расходов на тару и транспортировку, которые списываются прямым путем.

Контрольные вопросы

1. Что является источниками информации при аудите движения готовой продукции?
2. В соответствии с какими документами ведется бухгалтерский учет отгрузки и реализации готовой продукции?
3. Как влияет способ учета отгруженной продукции на методику аудита данных операций?
4. Назовите основные вопросы аудита готовой продукции.
5. Какие основные аудиторские процедуры используются при аудите готовой продукции, ее отгрузки и реализации?

2.8. Аудит учета прочих доходов и расходов и формирования финансовых результатов

Цель аудита прочих доходов и расходов, формирования финансовых результатов и распределения прибыли – установление достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков предприятия, законности распределения и использования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения.

Источниками информации для проверки являются: Положение об учетной политике предприятия, учредительные документы, протоколы собраний акционеров (учредителей), бухгалтерская отчетность, декларации по налогу на прибыль, Главная книга, учетные регистры по счетам 84, 90, 91, 99, 68, и др.

Финансовый результат складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

Счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» предназначены для систематизации и накопления информации о доходах и расходах по ведению обычных видов деятельности организации. На счете 90 «Продажи» формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющий основную цель создания организации. Он представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг). На счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются все операционные и внереализационные доходы и расходы (кроме чрезвычайных доходов и расходов, а также расходов по уплате налога на прибыль).

По окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» переносится на счет 99 «Прибыли и убытки». Непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» находят отражение доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации. Прямо на счет 99 «Прибыли и убытки» также относятся суммы платежей налога на прибыль. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

В результате на счете 99 «Прибыли и убытки» выявляется чистая прибыль организации, которая является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Эта величина заключительными записями декабря, которые называются реформацией баланса, переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Распределение прибыли подразумевает начисление дивидендов, отчисление средств в резервные фонды организации, покрытие убытков прошлых лет по решению акционеров акционерного общества (участников общества с ограниченной ответственностью) или в соответствии с учредительными документами. Все эти операции отражаются в учете по дебету счета 84 в корреспонденции со счетами 75 «Расчеты с учредителями» (на сумму начисленных дивидендов) и 82 «Резервный капитал» (на сумму отчислений в резервные фонды). После отражения указанных операций сальдо по счету 84 показывает сумму нераспределенной прибыли.

Аудитору необходимо проверить:

- наличие приказа по учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции (работ, услуг) на счетах бухгалтерского учета;

- правильность определения предприятием предполагаемой прибыли и выручки от реализации продукции (работ, услуг) для исчисления авансовых платежей в бюджет;
- правильность определения прибыли от реализации основных фондов и иного имущества предприятия;
- правильность отражения в учете убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов;
- правильность отражения в учете финансовых санкций;
- правильность отражения в учете результатов от сдачи имущества в аренду;
- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», 63 «Резервы по сомнительным долгам», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Не менее важное значение уделяется аудиторами проверке прибыли (убытков) от внереализационных операций. В ходе проверки необходимо установить:

- правильность и полноту отражения доходов (убытков) от присужденных или признанных должниками штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий хозяйственных договоров, а также от возмещения причиненных убытков;
- соблюдение условий по договорам займов и полноту получения доходов по всем видам займов;
- правильность отражения доходов (расходов) от курсовых разниц по операциям с валютой;
- правомочность списания убытков от стихийных бедствий;
- правильность списания долгов и дебиторской задолженности;
- правильность получения и документального оформления доходов от долевого участия в других предприятиях;
- правильность и полноту получения дивидендов по акциям и доходов по облигациям и другим ценным бумагам;
- полноту перечисления и получения доходов от сдачи имущества в аренду (в случае, если сдача объектов в аренду не признается одним из видов основной деятельности);
- правильность отнесения на внереализационные доходы и расходы других операций;
- соответствие записей синтетического и аналитического учета по счетам 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» записям в Главной книге и формах бухгалтерской отчетности. Проверяя направления использования прибыли, аудиторы должны подтвердить, что в отчетном периоде распределялась и исполь-

зовалась только прибыль, полученная в предыдущих годах. Авансовое использование прибыли текущего года недопустимо.

При рассмотрении вопросов, связанных с начислением и уплатой налога на прибыль, аудиторам следует учитывать, что порядок записей на счетах учета расчетов по уплате в бюджет налога на прибыль претерпел изменения. В течение года суммы авансовых платежей налога на прибыль отражаются по кредиту счета 51 «Расчетные счета» и дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Суммы фактически причитающихся платежей (согласно расчетам) записывают по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов по счету 68 (субсчет «Налог на прибыль») определяются сумма задолженности по платежам в бюджет или переплаты. Погашение долга отражается записью по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета». Когда сумма переплаты засчитывается в счет начисленных платежей следующего периода, никакие дополнительные записи не делаются. Если сумма переплаты возвращается организации из бюджета, то в учете производится запись по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Контрольные вопросы и задания

1. Обороты по каким счетам являются источником информации при аудите формирования финансовых результатов?
2. Опишите общую схему бухгалтерских записей по счетам учета финансовых результатов.
3. Каковы основные направления аудита формирования финансовых результатов и использования прибыли?
4. Назовите основные процедуры, которые использует аудитор при проверке правильности отражения в учете прочих доходов и расходов?
5. На основании приведенной программы аудита определите основные ошибки при учете формирования финансовых результатов.

2.9. Аудит денежных средств

2.9.1. Аудит кассовых операций

Целью аудиторской проверки кассовых операций является установление соответствия применяемой в организации методики учета и

налогообложения операций по движению наличных денежных средств, действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде, нормативным документам для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

Основные направления аудита кассовых операций:

- проверка правильности оформления первичных документов и их обобщения в учетных регистрах;
- проверка обоснованности хозяйственных операций;
- проверка правильности отражения операций на счетах синтетического и аналитического учета;
- проверка соблюдения лимита остатка денег в кассе и расчета наличными деньгами в пределах установленных норм.

Источниками информации для аудиторов являются: Положение об учетной политике предприятия, кассовая книга, приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости, выписки банка, учетные регистры к счету 50, журнал-ордер № 1, Главная книга, баланс, отчет о движении денежных средств. Кассовые операции целесообразно проверять сплошным методом.

Аудиторская проверка кассовых операций организуется в следующей последовательности:

- инвентаризация кассы и обследование условий хранения денежных средств;
- проверка правильности документального оформления операций;
- проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств;
- аудиторская проверка правильности списания денег в расход;
- проверка соблюдения кассовой и финансовой дисциплины;
- проверка правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета;
- оформление результатов проверки.

В приходных и расходных кассовых ордерах проверяются: правильность заполнения, отражение корреспонденции счетов, подписи, регистрация в журнале приходных/расходных ордеров, целевое использование наличных денег, есть ли две подписи – руководителя и главного бухгалтера, фактическое получения денег – соответствует ли дата получения, отражен ли документ, удостоверяющий личность получателя, – паспорт, военный билет.

Журнал регистрации приходных и расходных документов проверяется с точки зрения его оформления: прошнурован, пронумерован и указано количество листов, подпись руководителя, регистрация в момент выписки ордера.

В журнале-ордере № 1 и ведомости № 1 проверяется правильность отражения хозяйственных операций, арифметическая точность расчетов и соответствие данным кассовой книги.

При составлении программы проверки следует оценить эффективность внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств и других ценностей в кассе организации. С помощью тестирования аудитор производит предварительную оценку соблюдения в организации кассовой дисциплины, выявляет наиболее уязвимые участки, планирует состав основных контрольных процедур, определяет особенности ведения учета в организации.

Прибыв на место проверки, аудитор сразу проводит инвентаризацию денежных средств, хранящихся в кассе.

Результаты инвентаризации оформляют актом, который подписывает кассир и главный бухгалтер организации. Акт является письменным, аудиторским доказательством. Его данные необходимы для дальнейшей проверки.

Одновременно с инвентаризацией проводится проверка условий хранения денежных средств, в ходе которой аудитор выясняет: обеспечена ли сохранность денег при доставке из банка и во время выдачи заработной платы; имеется ли для хранения денег и других ценностей в кассе сейф или несгораемый шкаф; застрахована ли касса организации; соблюдаются ли правила хранения ключей от сейфа (несгораемого шкафа); соблюдается ли установленный лимит хранения денежной наличности по отдельным датам.

В соответствии с действующим законодательством РФ предельный размер расчета наличными деньгами между юридическими лицами установлен в размере 60 000 руб. по одной сделке. Превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение 3 рабочих дней в период выплаты заработной платы, премий, пособий по временной нетрудоспособности работникам организации (в районах Крайнего Севера – 5 дней).

Если отсутствует справка банка об установлении лимита остатка кассы или выявлены случаи превышения лимита остатка кассы, аудитор предупреждает клиента о возможных штрафных санкциях, установленных Указом Президента РФ от 23.05.94 г. № 1006 «Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей», а именно:

– за несоблюдение действующего порядка хранения свободных денежных средств, а также за накопление в кассах наличных денег сверх установленных лимитов – штраф в 3-кратном размере выявленной сверхлимитной кассовой наличности;

– на руководителей организаций, допустивших указанные нарушения, налагаются административные штрафы в 50-кратном установленном законодательством Российской Федерации размере минимальной месячной оплаты труда.

Денежные средства поступают в кассу из банка, от работников организации в оплату каких-то услуг как остатки неиспользованных авансов и др.

При проверке правильности отражения в балансе денежных средств не следует ограничиваться только сопоставлением их остатков по Главной книге с балансовыми данными. Необходимо провести сплошную проверку правильности ведения кассовых операций (не менее чем за 3–4 месяца) с привлечением всех необходимых учетных регистров и первичных документов. Это позволит также сделать определенные выводы о правильности ведения бухгалтерского учета на предприятии и определить круг тех операций (и счетов), проверке которых должно быть уделено особое внимание.

Аудитор проверяет полноту и своевременность оприходования денег, полученных по каждому чеку из банка, путем сверки идентичных сумм, записанных в корешках чеков, и выписок банка (по шифру, соответствующему получению наличных денег). Чековые книжки, корешки использованных чеков, а также неиспользованные чеки хранятся у главного бухгалтера предприятия в условиях, исключающих возможность их утери. Испорченные чеки должны быть погашены надписью «аннулировано» и хранятся подклеенными к корешкам чеков.

Направления использования денежных средств и их целевое назначение организация определяет по своему усмотрению. Однако коммерческие банки могут проверять целевое использование организациями полученных в банках денежных средств и при необходимости предъявлять к ним соответствующие требования.

Аудитор тщательно проверяет полноту оприходования выручки от реализации продукции основного производства, общественного питания, услуг вспомогательных и обслуживающих производств, жилищно-коммунального хозяйства, если данные хозяйства имеют место на исследуемом предприятии. При этом он сверяет записи в кассовой книге, приходных кассовых ордерах с отчетами, накладными и счетами (счетами-фактурами) по реализации продукции (работ, услуг).

Целью *аудита денежных документов* является проверка наличия денежных документов и их оценки, правильность отражения в учете денежных документов, подтверждение правильности отражения в учетных регистрах движения денежных документов (счет 50/3 – денежные документы, счет 50/2 – операционная касса), соответствие данных учетных регистров данным Главной книги.

На счете **50-3** учитываются почтовые марки и марки государственных пошлин и сборов, оплаченные, но не выданные путевки в дома отдыха и санатории, проездные билеты, извещения о денежных переводах, не поступивших на счета в банке или в кассу, и др.

При проверке необходимо убедиться, во-первых, в фактическом наличии этих денежных документов и, во-вторых, установить, кому предназначены билеты и путевки и за счет каких средств они оплачены.

Следует иметь в виду, что перед составлением бухгалтерского баланса производится переоценка всех денежных статей бухгалтерского учета, выраженных в иностранных валютах. Среди них:

- остатки средств на текущих валютных счетах предприятия, открытых в банках на территории страны и за ее пределами;
- остатки средств на специальных счетах предприятия, открытых на территории страны и за рубежом; платежные документы – векселя, траты, аккредитивы, чеки и т.п.;
- остатки наличных денежных средств в кассе предприятия; денежные документы; денежные средства в пути;
- дебиторская задолженность (по расчетам с покупателями и заказчиками за товары, работы и услуги, по выданным авансам, расчетам со своими работниками по суммам, выданным под отчет на служебные командировки, и др.);
- ценные бумаги (облигации, депозитные сертификаты и др.); задолженность по займам, предоставленным предприятием другим предприятиям и организациям; кредиторская задолженность по расчетам с поставщиками и подрядчиками за товары и услуги, по полученным авансам, по страхованию и др.);
- задолженность по краткосрочным, среднесрочным и долгосрочным кредитам банков и других кредитных учреждений;
- задолженность по займам, полученным предприятием у других предприятий и организаций (кроме банков и иных кредитных учреждений).

2.9.2. Аудит учета операций по счетам в банках

Целью аудита является проверка правильности организации учета операций по расчетному, валютному и прочим счетам в банках.

Для достижения данной цели аудиторам следует решить следующие задачи:

- установить количество открытых расчетных и валютных счетов в банках;
- проверить законность совершения операций по каждому счету;

- определить обоснованность операций по поступлению и списанию средств с банковских счетов предприятия;
- проверить правильность отражения в учете расчетных операций;
- оценить состояние платежно-расчетной дисциплины.

Источниками проверки являются: Положение об учетной политике предприятия, выписки банка по валютным, расчетным и специальным счетам с приложенными первичными документами, журнал регистрации платежных поручений, учетные регистры к счету 51, 52, 55, 56, 57, Главная книга, баланс (ф. № 1), отчет о движении денежных средств (ф. № 4).

Аудит операций на расчетном счете. Целью проведения аудита по операциям на расчетном счете является проверка правильности оформления расчетных документов в банке, подтверждение целесообразности совершенных операций, соответствие перечисленных сумм кредиторской задолженности суммам оплаты согласно договору, соответствие остатка денег на расчетном счете данным баланса предприятия, проверка правильности обобщения всех хозяйственных операций на синтетических и аналитических счетах и их формирование в журнале-ордере №2 и в Главной книге.

Источниками информации для аудитора являются: платежные поручения, платежные требования, корешки чековой книжки на получение наличных денег, журнал-ордер № 2, Главная книга.

При проверке операций по расчетным счетам особое внимание следует обратить на соблюдение действующего законодательства. В ходе проверки аудитором сверяются остатки на счетах по выпискам банка и по учетным регистрам, а также обороты и остатки по счетам в учетных регистрах и Главной книге. При наличии расхождений выясняются их причины. Аудит операций, совершенных в отчетном периоде, осуществляется путем анализа выписок с приложением к ним платежных документов. Такая проверка позволяет выявить списание средств без документов или операции, отражающие перечисление средств на одни цели, в то время как приложенные к ним документы свидетельствуют об использовании их на другие цели. Одновременно банковские документы изучаются по существу. Необходимо выяснить: допускаются ли незаконные банковские операции; достоверность документов на получение ссуд или предоставление займов; правильность и законность операций с аккредитивами, векселями и др.

Для учета банковских операций на расчетном счете используется счет 51 «Расчетный счет». При проверке поступивших на счета денежных средств следует установить правильность их учета и полноту зачисления. Перечисленную покупателям выручку сверяют с записями

в учетных регистрах по счетам 90, 91 и 62. Выясняется также правильность указания корреспонденции счетов по зачислению денежных средств на счета в банках, своевременность выделения НДС по поступившим суммам выручки, авансов и др. Суммы, не подтвержденные документально, должны учитываться обособленно на счете 76 субсчет 2.

В процессе аудита осуществляется контроль операций по списанию денежных средств с расчетного счета и других банковских счетов, правильность корреспонденции счетов. Особое внимание обращается на своевременность и полноту оприходования в кассу полученных из банка наличных денег, законность перечисления средств по счетам поставщиков и прочих кредиторов. Такие операции должны быть подтверждены документально (договорами, актами сдачи-приемки выполненных работ, накладными на материальные ценности и др.). Правильность корреспонденции счетов по списанию денежных средств с расчетного и других счетов проверяется по данным учетных регистров по счетам 51, 55. По счету 57 выясняется реальное отражение средств, направленных для зачисления на расчетный счет (путем инкассации, сдачи в вечернюю кассу и др.). Выявленные в процессе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора, в которых и определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Аудит операций на валютном счете.

Целью аудита операций на валютном счете является проверка:

- соблюдения валютного законодательства РФ;
- своевременности представления платежных поручений на обязательную продажу части экспортной валютной выручки;
- правильности отражения операций покупки и продажи иностранной валюты на счетах бухгалтерского учета;
- правильности и своевременности определения и отражения в учете курсовых разниц;
- соответствия оборотов и остатков по выпискам банка с валютного счета, оборотам и остаткам счета 52 «Валютный счет» по Главной книге;
- полноты и своевременности зачисления валютной выручки на транзитный счет в уполномоченном банке.

Источники информации для проведения проверки: выписки банка с валютных счетов, платежные поручения; поручения банку на продажу иностранной валюты, поручения на перечисление иностранной валюты, заявления на покупку иностранной валюты, заявление на снятие наличной иностранной валюты в кассу предприятия, журнал-ордер № 2, обороты по счету 52 в разрезе субсчетов по видам валютных счетов, Главная книга.

При проведении аудита операций по валютным счетам уточняется количество валютных счетов, сверяются остатки по счетам, указанные в выписках банка и учетных регистрах, а также обороты и остатки по счетам учетных регистрах и в Главной книге. При наличии расхождений выясняются их причины. Проверяется соблюдение действующего валютного законодательства. Следует обратить внимание на полноту и своевременность зачисления валютной выручки организаций-экспортеров, являющихся резидентами на их валютные транзитные счета в уполномоченных банках. Для этого сумма поступающей валютной выручки в течение года сравнивается со стоимостью экспорта товаров по контрактам. Изучая контракты с иностранными партнерами по экспортным операциям, аудитор должен обратить внимание на наличие в них определенных условий:

- 1) валюта цены и способ определения цены;
- 2) валюта платежа;
- 3) установление курса пересчета (в случаях, когда валюта цены и валюта платежа не совпадают);
- 4) финансовые условия расчетов, т.е. форма расчетов (аккредитив, инкассо и т.д.).

При осуществлении внешнеэкономической деятельности предприятия обязаны продать 10% полученной экспортной выручки на внутреннем валютном рынке. Поэтому в ходе проверки устанавливается соблюдение экспортерами порядка обязательной продажи части валютной выручки на внутреннем валютном рынке по величине и срокам продажи. Аудитор проверяет правильность отражения данных операций на счетах бухгалтерского учета и правомерность применения курсов ЦБР для пересчета хозяйственных операций в рубли. В учете должны быть сделаны следующие бухгалтерские записи:

Дт 57 Кт 52 субсчет «Транзитный валютный счет» – на сумму депонированной банком части экспортной валютной выручки, пересчитанной в рубли по курсу ЦБР на дату списания;

Дт 51 Кт 91/1 – зачислен на расчетный счет рублевый эквивалент проданной иностранной валюты;

Дт 91/2 Кт 57 – списывается стоимость проданной иностранной валюты, пересчитанной в рубли по курсу ЦБР на дату продажи;

Дт 57 Кт 91/1 – положительная курсовая разница или

Дт 91/2 Кт 57 – отрицательная курсовая разница (в зависимости от изменения курса ЦБР между датой списания средств на продажу и датой продажи);

Дт 91/2 Кт 52, 51 – расходы, связанные с продажей иностранной валюты (комиссионное вознаграждение банку).

Аудитором изучается использование предприятием собственной валютной выручки. Изучается также использование предприятием собственных валютных средств (путем сравнения перечисленной валюты со стоимостью импортированных товаров); сохранность наличной иностранной валюты и материальных ценностей, приобретенных за валюту; соблюдение сроков исполнения иностранным партнером обязательств по контрактам, в счет которых производились авансовые платежи за границу в валюте; правильность расчетов с подотчетными лицами по командировочным расходам в иностранной валюте.

Отдельным вопросом проверки является аудит правильности отражения на счетах операций покупки иностранной валюты на внутреннем валютном рынке за рубли. Объектом проверки для аудитора будут обороты по счетам: **76** субсчет «Расчеты с банком», **57**, **52** субсчет «Специальный транзитный валютный счет», **51**.

Подтвердив размеры курсовых разниц, аудитор проверяет правильность их отражения на счетах бухгалтерского учета. В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организаций» и ПБУ 10/99 «Расходы организации», курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации как внереализационные доходы (положительные курсовые разницы) или внереализационные расходы (отрицательные курсовые разницы). Аудитор должен проверить составленную предприятием корреспонденцию счетов:

Дт 52 Кт 91/1 – положительная курсовая разница при переоценке остатков средств на валютном счете;

Дт 91/2 Кт 52 – отрицательная курсовая разница.

Выявленные в ходе аудита отклонения от установленных правил ведения бухгалтерского учета фиксируются в рабочих документах.

В заключение устанавливается правильность отражения в учетных регистрах валютных операций. Обнаруженные нарушения аудитор регистрирует в рабочих документах и определяет их количественное влияние на показатели отчетности.

При проверке денежных средств и банковских операций аудитор также проверяет реальность и законность операций по счету **57** «Переводы в пути». На этот счет иногда относят просроченную дебиторскую задолженность, что ведет к искажению показателей финансовой отчетности. По счету 57 проверяется реальное отражение средств, отправленных разными путями (через отделения связи, путем инкассации, в вечернюю кассу банка и т. д.) для зачисления на расчетный счет, но не зачисленных по назначению.

Аудит прочих операций в банках. Объектом проверки для аудитора являются обороты по счету 55 «Прочие счета в банках». Аудитор проверяет, на какие цели предприятию открываются прочие счета в банке.

Если специальные счета открываются для зачисления государственной помощи (целевого бюджетного финансирования), то аудитор должен проверить имеются ли у предприятия основания для получения такого финансирования. Если предприятию уже зачислены бюджетные средства, то целью аудита является проверка целевого использования и обоснованного списания средств со специального счета. Зачисление средств целевого бюджетного финансирования отражается записью **Дт 55 Кт 86** или **Дт 55 Кт 76** в зависимости от принятого на предприятии варианта учета поступления средств целевого финансирования.

При открытии аккредитивных счетов аудитор изучает договор с предприятием по аккредитивной форме расчетов, заявление на открытие аккредитивного счета, соответствие выплаченных со счета сумм товарно-транспортным накладным, оформленным при отгрузке продукции (товара).

В бухгалтерском учете делаются записи на открытие аккредитивного счета **Дт 55 Кт 51**. При использовании средств на основании выписок банка делаются записи по кредиту счета 55.

Контрольные вопросы и задания

1. По каким основным направлениям осуществляется аудит кассовых операций?
2. Назовите источники информации при аудите кассовых операций.
3. Опишите порядок проведения инвентаризации кассы.
4. Составить программу аудита кассовых операций.
5. В чем цели и задачи аудита операций по счетам в банке?
6. Основные направления аудита операций по валютным счетам.
7. Составить программу аудита операций по счетам в банке.

2.10. Аудит учета финансовых вложений

Основная цель аудита финансовых вложений – проверка организации учета операций с ценными бумагами. В ходе проверки аудитор должен установить насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы по передаче прав на ценные бумаги и соблюдены ли требования налогового законодательства. Можно выделить четыре основных направления проверки:

- 1) аудит вложений в ценные бумаги;
- 2) аудит вложений в уставные капиталы других организаций;
- 3) аудит вложений в совместную деятельность;
- 4) аудит вложений в займы.

Для того чтобы сформулировать объективное мнение о достоверности и законности операций, осуществленных на предприятии с финансовыми вложениями, аудитор должен:

- 1) изучить состав финансовых вложений по данным первичных документов и учетных регистров;
- 2) подтвердить первичную оценку системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений;
- 3) установить правильность отражения в учете операций с финансовыми вложениями;
- 4) подтвердить достоверность начисления, поступления и отражения в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями;
- 5) оценить качество инвентаризаций финансовых вложений.

Источники информации: Положение об учетной политике предприятия, копии учредительных документов, сертификаты акций, облигации; векселя и другие ценные бумаги; договоры купли-продажи ценных бумаг, депозитные договоры, договоры займа, книги (реестры) регистрации ценных бумаг, учетные регистры (журналы-ордера, оборотные ведомости и др.) по счетам 58, 59, 91, 76 и др., Главная книга, формы учетной документации по инвентаризации (ведомости результатов инвентаризации, инвентаризационные описи и т.п.), отчетность. Аудитор должен проверить, чтобы учет финансовых вложений был организован в соответствии с требованиями ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

В начале проверки аудитор должен проанализировать данные первичных документов и учетных регистров и выяснить состав финансовых вложений предприятия (краткосрочные и долгосрочные; государственные, муниципальные и корпоративные ценные бумаги; паи, акции, облигации, депозиты, предоставленные займы, вклады в уставные капиталы других предприятий и др.). Ознакомиться с организацией учета и хранения ценных бумаг. На основе анализа доходности установить экономическую целесообразность финансовых вложений, исследовать влияние отвлечения средств на показатели финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Для подтверждения первичной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений аудитор на основе полученной информации заполняет заранее разработанные тесты и по результатам тестирования устанавливает надежность системы внутреннего контроля и сравнивает ее с первоначальной оценкой, полученной на стадии планирования аудита. Если такая оценка окажется ниже первоначальной, то необходимо скорректировать объем и порядок проведения других аудиторских процедур. Аудитор определяет для себя объ-

екты повышенного внимания при планировании контрольных процедур и уточняет аудиторский риск.

На следующем этапе аудитор рассматривает хозяйственные операции, в результате которых произошло изменение размера и состава финансовых вложений на предприятии (предоставление и возврат займов, осуществление вклада в уставный капитал и т.п.). Аудитор производит взаимную сверку документов, которыми оформлялось движение финансовых вложений: договоры, акты приемки-передачи, ценные бумаги, сертификаты ценных бумаг и др. Аудитору следует обратить внимание на соответствие документов действующему законодательству и на наличие всех необходимых реквизитов, а также правильность произведенных арифметических расчетов. Аудитор оценивает правильность формирования стоимости ценных бумаг, выясняет состав затрат, связанных с их приобретением и отражаемых по дебету счета **76** субсчет «Приобретение ценных бумаг» или по дебету счета **58** на аналогичном субсчете. Если в счет оплаты за приобретенные ценные бумаги передаются готовая продукция, основные средства и др. имущество, то эти операции отражаются в учете с использованием счета **91**. Аналогичная методика используется при учете вкладов в уставный капитал другого предприятия. При этом следует проверить правильность отражения в учете разницы между договорной стоимостью и балансовой стоимостью переданного имущества в счет вклада в уставный капитал (простое товарищество). Эта разница списывается на счет **99**. Сальдо по счету **58** должно подтверждаться аналитической информацией о составе, количестве и стоимости ценных бумаг, указанной в книге регистрации (учета) ценных бумаг.

Аудитору следует подтвердить соответствие метода оценки себестоимости ценных бумаг, применяемого при их списании (выбытии), методу, зафиксированному в учетной политике предприятия. Для этого изучаются аналитические данные к счету **58**, отражающие количество и себестоимость приобретенных и реализованных (выбывших) ценных бумаг. Необходимо проверить правильность отражения в учете фактической себестоимости ценных бумаг и финансовых результатов при их реализации.

Аудитору следует установить правильность формирования, использования и учета резервов под обесценение ценных бумаг, отражаемых на счете **59** «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Аудитору должны предоставить расчеты, подтверждающие основание для создания или списания резерва под обесценение ценных бумаг.

Особое внимание должно быть уделено проверке предоставления предприятием займов другим юридическим лицам. Проверять правиль-

ность отражения в учете доходов по операциям с финансовыми вложениями, аудитор должен обратить внимание на полноту и своевременность выполнения учетных записей. При отражении доходов в учете должен применяться принцип «начисления».

Аудитор должен оценить качество проведенных на предприятии инвентаризаций финансовых вложений. Аудитору целесообразно самостоятельно провести такую инвентаризацию по отдельным эмитентам. Если результаты инвентаризаций, проведенных аудитором и сотрудниками предприятия, совпадают, то можно сделать вывод о качественной инвентаризации финансовых вложений.

Обнаруженные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудитора и определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите источники информации и основные направления аудита финансовых вложений.
2. Каким нормативным документом регламентируются учет финансовых вложений, его основные положения.
3. На основании каких документов аудитор может проверить правильность формирования первоначальной оценки финансовых вложений?
4. Составить программу аудита учета финансовых вложений с указанием процедур аудита и источников информации.

2.11. Аудит расчетных операций

2.11.1. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками

Основная цель проверки данного вида расчетов – установить правильность ведения учета расчетов с покупателями и заказчиками за реализованную (отгруженную) продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

В ходе аудита расчетов с покупателями и заказчиками должны быть решены следующие задачи:

- проверка правильности оформления первичных документов по реализации продукции, выполнению работ, оказанию услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности;
- контроль за выполнением условий договоров и контрактов;

- подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности;
- оценка правильности оформления и отражения в учете предъявленных претензий.

Источниками информации являются: Положение об учетной политике; договоры поставки продукции (работ, услуг); накладные; счета-фактуры; акты сверки расчетов; протоколы о зачете взаимных требований; акты инвентаризации расчетов; векселя; копии платежных документов; книга продаж; учетные регистры по счету 62; Главная книга; бухгалтерская отчетность.

При проверке расчетов с покупателями и заказчиками используются приемы фактического и документального контроля, аналитические процедуры, логический анализ, устные опросы должностных лиц по отдельным вопросам данного раздела аудиторской программы.

В процессе проверки выясняется наличие и правильность оформления договоров на поставку продукции, гарантийных писем от покупателей. По данным первичных расчетно-платежных документов, актов инвентаризации расчетов и учетных регистров по счету 62 устанавливается достоверность, законность и реальность; задолженности за реализованную (отгруженную) продукцию (работы, услуги).

При аудите расчетов с использованием различных форм безналичных расчетов выясняется наличие всех оправдательных документов, а при необходимости проводятся встречные сверки в банке или у покупателя. Особое внимание обращается на правильность отражения в учете и налогообложении операций с использованием векселей.

Путем отслеживания и арифметического контроля устанавливается правильность ценообразования при реализации продукции (работ, услуг), использования наценок, взаимозачетов, векселей. Осуществляется проверка правильности аналитического учета по счету 62, который должен обеспечивать возможность получения информации о реальной задолженности покупателей, в том числе обеспеченной векселями. Изучаются также имеющиеся факты просроченной дебиторской задолженности, выясняются причины неплатежей.

Аудитор должен проверить правильность отражения в учете сумм неистребованной дебиторской задолженности по договорам поставки (купли-продажи и др.), срок исполнения по которым покупателями превысил 4 месяца со дня фактического получения ими товаров (работ, услуг). Данная задолженность должна списываться на убытки предприятия-поставщика без уменьшения налогооблагаемой базы. Аудитору необходимо выяснить, учитывается ли данная задолженность на забалансовом счете 007 в течение 5 лет с момента ее списания. Следует также установить наличие дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, и причины, по которым на сумму этой за-

долженности не была уменьшена налогооблагаемая прибыль предприятия.

Следует проанализировать также правильность оформления и отражения в учете полученных авансов, отражаемых на счете 62 субсчет «Авансы полученные». Аудитор путем изучения первичных документов и учетных регистров выясняет правильность ведения аналитического учета авансов, соответствие данных аналитического и синтетического учета, правильность уплаты НДС с авансов полученных.

В заключение выясняется правильность применяемых схем корреспонденции счетов по расчетам с покупателями и заказчиками.

2.11.2. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками

Основная цель проверки – установить правильность ведения учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и оказанные услуги.

В ходе аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитор должен:

- проверить правильность оформления первичных документов по приобретению товарно-материальных ценностей и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности;
- подтвердить своевременность погашения и правильность отражения на счетах бухгалтерского учета кредиторской задолженности;
- оценить правильность оформления и отражения в учете предъявленных претензий.

Источниками информации являются: Положение об учетной политике; договоры поставки продукции (работ, услуг); накладные; счета-фактуры; акты сверки расчетов; протоколы о зачете взаимных требований; акты инвентаризации расчетов; векселя; копии платежных документов; книга покупок; учетные регистры по счету 60; Главная книга; бухгалтерская отчетность.

Аудиторская проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками предусматривает изучение договоров поставки продукции и других хозяйственных договоров на оказанные предприятию услуги, выполненные работы. Помимо соблюдения формы договора проверяется полнота и своевременность исполнения сторонами обязательств вне зависимости от срока договора. Аудитор должен установить: наличие договоров поставки по проведенным сделкам, правильность их оформления, дату возникновения и причину образования просроченной задолженности.

Аудитор, как правило, выборочно проверяет расчетные операции с поставщиками по данным учетных регистров по счету 60 и расчетно-платежные документы. В состав выборки включаются поставщики,

расчетные операции с которыми осуществляются систематически, или суммы расчетов с которыми существенны. В процессе проверки выясняется дата проведения и характер операции, правильность применения цен, наценок по поступившим ценностям, полнота их оприходования, обоснованность выделения «входного» НДС.

При поступлении ТМЦ, на которые не получены расчетные документы (неотфактурованные поставки), устанавливается, не числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути (дебиторская задолженность). Определяется, проводилась ли инвентаризация и сверка расчетов, предъявлялись ли штрафные санкции поставщикам при нарушении договорных обязательств, обоснованность начисленных или полученных сумм штрафных санкций, правильность списания сомнительных долгов. При необходимости может быть проведена контрольная инвентаризация ценностей и расчетов, встречная сверка документов и регистров учета на проверяемом предприятии у поставщика.

Следует проверить правильность корреспонденции счетов, указанной в учетных регистрах. Кредитовые записи по счету 60 сверяют с дебетовыми записями по счетам 08, 10, 15, 19, 20, 41. Дебетовые записи по счету 60 сверяют с кредитовыми записями по счетам 50, 51, 52, 55 (или счетам 62, 76 при бартерных сделках). Данные синтетического учета подтверждаются аналитическими данными. Итоговые записи по оборотам и остаток по счету 60 сверяются с данными Главной книги и балансом.

Особое внимание уделяется операциям с использованием векселей, отражение которых в учете часто производится с ошибками. Аудитору следует учитывать, что выданные векселя отражаются у предприятия на отдельном субсчете счета 60, налоговый вычет по НДС применяется только после оплаты векселя.

Полнота оприходования поступивших от поставщиков ТМЦ, обоснованность использования налоговых вычетов по НДС контролируются с помощью таких приемов, как прослеживание, сопоставление и др.

Обоснованность расчетов с подрядчиками на выполняемые работы должна подтверждаться, кроме заключенных договоров, наличием проектно-сметной документации, актов сдачи-приемки выполненных работ, счетов-фактур. Реальность числящейся кредиторской и дебиторской задолженности по счету 60, точность произведенных расчетов, качество проектов и смет, отсутствие приписок могут быть проверены, в том числе и путем контрольного обмера выполненных работ (по заключениям эксперта).

По задолженности с каждым поставщиком и подрядчиком необходимо выявить соблюдение срока исковой давности. В случае его про-

пуска кредиторская задолженность подлежит зачислению на счет 91. Должны быть проверены случаи списания с кредита счета 60 на себестоимость сумм, не относящихся к производственной деятельности предприятия.

Следует проанализировать также правильность оформления и отражения в учете выданных авансов, отражаемых на счете 60 «Авансы выданные». Аудитор путем изучения первичных документов и учетных регистров выясняет: обоснованность выдачи авансов (в том числе в валюте), правильность ведения аналитического и синтетического учета.

2.11.3. Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

Цель аудита расчетов предприятия с бюджетом и внебюджетными фондами – подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и платежей.

Источниками информации для проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами являются: Положение об учетной политике предприятия, Бухгалтерский баланс (ф. № 1), Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2), декларации по отдельным налогам и платежам, расчетные ведомости по начислению заработной платы, журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книга покупок, книга продаж, учетные регистры (карточки, ведомости, журналы-ордера, карточки) по счетам 19, 68, 69, 70, 76, 90, 91, 99, Главная книга и др.

В ходе аудиторской проверки по каждому уплачиваемому предприятием в бюджет и внебюджетные фонды налога, сбору и платежу аудиторы должны проверить:

- правильность исчисления налогооблагаемой базы;
- правильность применения налоговых ставок;
- правомерность применения льгот при расчете и уплате налогов;
- правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей;
- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 68, 69;
- правильность составления налоговых деклараций.

Приступая к проверке расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, аудиторы должны пользоваться нормативными документами, с учетом всех внесенные в них изменений и дополнений.

На начальном этапе целесообразно выяснить, по каким налогам и платежам предприятие ведет расчеты с бюджетом и внебюджетными

фондами. Так, для учета расчетов с бюджетом в бухгалтерском учете используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- расчеты по налогу на доходы с физических лиц;
- расчеты по налогу на прибыль;
- расчеты по НДС;
- расчеты по налогу на имущество;
- расчеты по налогу на рекламу и др.

Начиная проверку, следует ознакомиться с результатами предыдущих аудиторских и налоговых проверок предприятия. Это позволит выяснить характер ошибок, если такие были допущены в учете в предыдущем отчетном периоде, и наметить объекты для углубленного контроля.

В процессе подтверждения правильности исчисления отдельных налогов аудиторы выполняют расчет налогооблагаемой базы и сравнивают полученные показатели с данными предприятия. Правильность применения на предприятии ставок по различным налогам и сборам устанавливается аудитором путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными документами для соответствующих условий (виды деятельности, группы продукции и товаров, льготы и т.д.).

Выясняя правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей, аудиторы изучают записи в учетных регистрах по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Аналитический учет организуется по каждому налогу, сбору и платежу на соответствующих субсчетах указанных счетов. Особое внимание должно быть уделено установлению правильности отнесения налогов на соответствующие источники их уплаты (за счет выручки, себестоимости, валовой прибыли или прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения, заработной платы персонала).

При осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов аудиторам необходимо проверить правильность применения цен по сделкам. В соответствии с Налоговым кодексом РФ для целей налогообложения принимается цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. Однако при отклонении цен более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) аудиторы должны рекомендовать руководству предприятия доначислить налог на прибыль и пени.

Важное значение придается и проверке учета доходов от операционных, внереализационных и чрезвычайных операций, которые подлежат включению в налогооблагаемую базу преимущественно по моменту их начисления (признания), независимо от поступления денежных средств. Расходы же по этим операциям учитываются для целей налогообложения, как правило, при условии фактической оплаты.

Оценивая правильность составления налоговой отчетности, аудиторы проверяют наличие в ней всех установленных форм, полноту их заполнения, производят пересчет отдельных показателей, осуществляют взаимную сверку показателей, отраженных в регистрах бухгалтерского учета и в формах отчетности. Кроме того, аудиторы должны установить соответствие данных аналитического учета по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» данным синтетического учета в Главной книге и показателям отчетности.

В ходе аудита расчетов по социальному страхованию и обеспечению аудитор проверяет своевременность отчислений и уплаты взносов в Фонд социального страхования, в Фонд медицинского страхования и в Пенсионный фонд, представляющих собой единый социальный налог. Аудитор проверяет расчет сумм отчислений, налогооблагаемую базу, правомерность ее формирования из различных уплачиваемых работникам сумм. Для проверки используются данные счетов 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Как свидетельствует аудиторская практика, типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, являются следующие:

- неверное исчисление налогооблагаемой базы по отдельным налогам;
- неправомерное возмещение «входящего» НДС;
- ненадлежащее ведение учета (искажение выручки от реализации, отсутствие раздельного учета выручки облагаемой НДС и необлагаемой НДС);
- неправильное определение налоговых льгот;
- несоответствие данных аналитического учета по отдельным налогам данным синтетического учета и показателям отчетности;
- нарушение сроков платежей по налогам;
- несоблюдение финансовой дисциплины по налогам.

2.11.4. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда

Цель аудита расчетов с персоналом – проверка соблюдения действующего законодательства о труде, правильность начисления заработной платы и удержаний из нее, документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов между предпринимателем и его работниками.

Аудиторская проверка расчетов с персоналом является весьма трудоемкой для средних и крупных предприятий по причине их разнообразия и систематического характера. Данная группа расчетов помимо взаимоотношений предприятия со своими работниками по поводу оплаты труда включает также расчеты по выданным в подотчет суммам на хозяйственные, командировочные и другие расходы по прочим операциям (предоставленным ссудам, возмещению причиненного ущерба и др.).

Учет этих расчетов осуществляется на счетах: 70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и др. Аналитический учет ведется по каждому сотруднику на соответствующем счете.

Задачами аудита расчетов с персоналом являются:

- подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражениям их в учете;
- установление законности и полноты удержаний из заработной платы и из других выплат сотрудникам в пользу предприятия, бюджета, Пенсионного фонда, других юридических и физических лиц;
- проверка организаций аналитического учета расчетов с персоналом и взаимосвязи аналитического и синтетического учета;
- оценка мер, принимаемых администрацией по своевременному взысканию задолженности с работников (по подотчетным суммам, по фактам недостач и порчи ценностей, возврату ссуд и др.).

Источниками информации для проверки расчетов с персоналом являются: штатное расписание, положения, приказы, распоряжения, контракты, договоры гражданско-правового характера (подряда, возмездного оказания услуг и другие формы трудового договора), договоры на выдачу ссуд, продажу товаров в кредит и пр., таблицы учета использования рабочего времени, наряды, путевые листы, листки временной нетрудоспособности, исполнительные листы, расчетный и платежные ведомости, лицевые счета и налоговые карточки работников, авансовые отчеты с приложенными к ним первичными документами, акты инвентаризации имущества, учетные регистры (ведомости, журналы-ордера) по счетам 68, 69, 70, 71, 73, 76, Главная книга, отчетность и др.

Приступая к проверке расчетов с персоналом по оплате труда и по другим операциям, аудитор должен выяснить, какие формы и системы оплаты труда применяются на предприятии; имеется ли внутреннее положение об оплате труда работников и коллективный трудовой договор; размер списочного и среднесписочного состава работников; как организован учет расчетов по оплате труда (состав и квалификация бухгалтеров, обеспеченность нормативными материалами, кто осуществляет контроль за их работой, компьютеризирован ли данный участок учета и т.д.); ограничен ли состав сотрудников, получающих наличные деньги на хозяйственные и другие расходы; осуществляется ли на предприятии выдача ссуд, продажа товаров в кредит, как оформляются эти операции и пр.

Проверке подвергаются расчетные и платежные ведомости, лицевые счета сотрудников, а также первичные документы (табели, наряды и др.), на основании которых произведены начисления заработной платы. Особое внимание обращается на правильность их заполнения, соответствие требованиям нормативных документов.

При повременной оплате труда выясняется обоснованность применения тарифных ставок и соблюдения условий контрактов, а при сдельной – выполнение количественных и качественных показателей, правильность применения норм и расценок.

При проверке первичных документов устанавливаются: полнота заполнения всех реквизитов, наличие подписей лиц, ответственных за учет выполненных работ, отсутствие в документах подчисток, неоговоренных исправлений. Анализируя наряды на сдельную работу по датам их выдачи, сопоставляя фамилии рабочих в нарядах и табелях учета рабочего времени с данными учета личного состава, аудитор определяет, нет ли случаев включения в них подставных лиц, повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам. Методом арифметического контроля устанавливаются ошибки в подсчетах в первичных документах или расчетных ведомостях.

Следует обратить особое внимание на правильность оформления и начисления различных выплат работникам. К ним относятся выплаты стимулирующего характера (премии, вознаграждения по итогам работы за год и др.), выплаты компенсирующего характера (надбавки и доплаты за работу в ночное время, сверхурочное и др.), выплаты за непроработанное время (оплата очередных и дополнительных отпусков, по временной нетрудоспособности и др.), оплата простоев, брака и т.п.

Аудитор должен учитывать, что начисление премий должно быть подтверждено приказом руководителя, предусмотрено в договоре, контракте или положении. Простои не по вине рабочего, оформленные ли-

стком о простое, оплачиваются не ниже $2/3$ тарифной ставки разряда (оклада) работника.

Доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий труда оформляются нарядом на сдельную работу, в котором указываются дополнительные технологические операции, не предусмотренные технологическим процессом. Листком на доплату подтверждаются выплаты за несоответствие фактических условий работы запланированным.

Полный (неисправимый) и частичный (исправимый) брак в производстве не по вине работника, подтвержденный актом, оплачивается соответственно в размере $2/3$ тарифной ставки разряда (оклада) работника и (в зависимости от процента годности продукции) не менее $2/3$ части тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, необходимое на изготовление этой продукции по норме.

Оплата работнику за работу в ночное время производится в повышенном размере, устанавливаемом в коллективном договоре или в положении об оплате труда. Работа за сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующее время – в двойном размере. Работа в праздничные и выходные дни производственным рабочим-сдельщиком оплачивается не менее чем по двойным сдельным расценкам, а работникам-повременщикам – не менее чем по двойной часовой или дневной ставке сверх оклада, если работа производилась, сверх месячной нормы времени, и по одинарной, если работа выполнялась в пределах месячной нормы рабочего времени. По желанию работника вместо оплаты ему может быть предоставлен отгул.

Оплата за ежегодный отпуск начисляется из расчета среднего заработка за три календарных месяца (с 1-го до 1-го числа), предшествующих месяцу ухода в отпуск, и количества дней отпуска. Средний заработок определяется путем деления фактической суммы оплаты труда на количество дней по графику за расчетный период.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается на основании листка временной нетрудоспособности медицинского учреждения. Размеры пособия зависят от среднего заработка за два предшествующих болезни месяца работы, количества дней болезни и непрерывного стажа работы. При непрерывном стаже работы до пяти лет размер пособия равен 60%, до восьми лет – 80% и свыше восьми – 100% заработка.

При проверке правильности расчета среднего заработка следует учитывать, что в его сумму включаются все виды оплат, кроме оплаты за работу, выполненную в сверхурочное время, в праздничные дни, по совместительству, за непроработанное время, премии, не входящих в

фонд оплаты труда, и других выплат, носящих единовременный характер.

Особое внимание уделяется проверке выплат по договорам подряда и другим договорам гражданско-правового характера (комиссии, поручения, аренды имущества у физических лиц и др.). Устанавливается правильность оформления договора, экономическая целесообразность их заключения, реальность полученных по ним результатов и выгод для предприятия, правильность расчетов по договорам, налогообложению и отражения в учете.

Аудитор изучает также своевременность и полноту удержания из начисленной заработной платы подоходного налога, отчислений в Пенсионный фонд, задолженности по подотчетным суммам, по возмещению материального ущерба, платежей по полученным ссудам, за купленные в кредит товары, по исполнительным листам и др. Общая сумма всех удержаний из заработной платы работника не должна превышать 50% месячного заработка.

Основным видом удержания, которому при проверке уделяется внимание, является налог на доходы физических лиц. При этом осуществляется арифметический контроль сумм удержанного налога, подтверждается правомерность применения льгот, предусмотренных действующим законодательством. Устанавливаются случаи неудержания или неполного удержания налога на доходы с сумм материальной помощи, подарков, с компенсационных выплат сверх установленных норм (по командировочным и другим расходам), с разницы между рыночной стоимостью товаров и ценой реализации при продаже их сотрудникам по льготной цене и др. По данным договоров страхования, заключенных со страховыми компаниями, платежных поручений и лицевых счетов работников определяются факты перечисления денежных средств со счетов предприятия в пользу работников по договорам добровольного страхования. Суммы страхового возмещения облагаются налогом на доходы.

Удержания по исполнительным листам должны производиться только при их наличии либо на основании личного заявления работника. Удержания за товары, проданные в кредит, и по ссудам осуществляются на основании поручения-обязательства или договора.

Далее устанавливается правильность указанной в учетных регистрах корреспонденции счетов и сумм начисленной заработной платы и удержаний данных аналитического и синтетического учета по начисленной, выплаченной и депонированной заработной плате. Для этого осуществляется арифметический контроль в размере табельных номеров итоговых записей по расчетным ведомостям показателя «К выда-

че», который определяется как разница между показателями «Итого начислено» и «Итого удержано». Сумма не выплаченной в конце месяца заработной платы должна соответствовать кредитовому салдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выявленные отклонения фиксируются в рабочей документации аудитора с определением их влияния на показатели себестоимости и налогооблагаемой прибыли предприятия.

2.11.5. Аудит расчетов с подотчетными лицами

Целью аудита является проверка соблюдения действующего законодательства и правильности организации бухгалтерского учета в области расчетов с подотчетными лицами.

Задачи аудита расчетов с подотчетными лицами:

- подтверждение первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами;
- проверка организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами;
- подтверждение достоверности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

Источники информации для аудитора: Положение об учетной политике предприятия, авансовые отчеты; журнал регистрации авансовых отчетов, приказы о направлении сотрудников в командировку, список лиц, которым разрешено получение наличных денег из кассы, сметы представительских расходов, приказы об утверждении смет представительских расходов, баланс предприятия, отчет о движении денежных средств, Главная книга, журнал-ордер № 7. Расчеты с подотчетными лицами возникают по суммам денежных средств, выданных работникам предприятия на хозяйственные, командировочные, представительские расходы, на оплату поставщикам за продукцию (работы, услуги) и др. и учитываются на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

В ходе проверки аудитор должен:

1. Подтвердить целесообразность расходов, произведенных подотчетными лицами, правильность их оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета.
2. Проверить правильность организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами.

Приступая к проверке, аудитор принимает решение о методе проверки: сплошной или выборочный.

Особое внимание обращается аудитором на такие операции, как расчеты с водителями за приобретенные ими ГСМ, запасные части

и т.п. Списание израсходованных на эти цели сумм на себестоимость без предоставления оправдательных документов не допускается.

Выявляя нарушения, аудитор регистрирует их в рабочих документах и определяет сумму заниженной для налогообложения прибыли, а также дополнительных платежей по страховым взносам и налогу на доходы физических лиц.

Проверяя организацию аналитического учета расчетов с подотчетными лицами, аудитор должен учитывать, что сроки, на которые выдаются денежные средства в подотчет, устанавливаются приказом руководителя предприятия и фиксируются в приказе об учетной политике. Для контроля за сохранностью имущества предприятия целесообразно также отдельным приказом определить состав должностных лиц, которым разрешено получать наличные денежные средства на хозяйственные и представительские расходы.

Достоверность записей должна быть подтверждена по итогам взаимной сверки сумм сальдо и оборотов по подотчетным лицам в аналитическом учете с суммами сальдо и оборотов по счету 71.

2.11.6. Аудит учета расчетов по кредитам и займам

Целью аудиторской проверки является установление правильности ведения расчетов по полученным кредитам и займам, а также их отражение в отчетности предприятия.

Источниками информации для проверки учета расчетов по кредитам и займам являются: Положение об учетной политике предприятия, кредитные договоры, договоры займа, договоры поставки продукции (работ, услуг), акты сверки расчетов, протоколы о зачете взаимных требований, акты инвентаризации расчетов, векселя, копии платежных документов, учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, обороты) по счетам 66, 67, 91 и др., Главная книга, бухгалтерская отчетность и др.

В ходе аудита кредитов и займов аудитору необходимо установить:

- правильность оформления кредитных операций;
- правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций по получению и возврату кредитов банков;
- целевое использование кредитов банков;
- правильность определения сумм процентов за пользование кредитами банков и их списание за счет соответствующих источников;
- полноту и своевременность погашения кредитов;
- правильность оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета займов, полученных у других предприятия и физических лиц;
- правильность ведения синтетического и аналитического учета по счетам 66, 67;

– соответствие записей по учету заемных средств в главной книге и бухгалтерской отчетности;

– наличие просроченных задолженностей и их отражение в учете.

В ходе проверки аудиторы должны изучить содержание каждого кредитного договора с целью определения объекта кредитования, срока выдачи и возврата кредита, формы обеспечения обязательств, процентных ставок и порядка их уплаты. Затем оценивается правильность отражения операций по получению кредитов на счетах бухгалтерского учета, а также организация аналитического учета таких операций (по видам кредитов, банкам и отдельным кредитным договорам).

Для установления целевого использования кредитных средств аудиторы должны сравнить объект кредитования, зафиксированный в кредитном договоре, и фактические направления перечисления средств, подтверждаемые договорами поставки, счетами-фактурами, платежными поручениями, накладными, приходными ордерами и др.

Правильность начисления процентов за пользование кредитами банков подтверждается по результатам их арифметического контроля. При выяснении источников списания процентов за пользование кредитами банков аудиторы должны учитывать направления использования кредитов.

Для того чтобы проверить своевременность возврата кредитов банков, по данным кредитных договоров и выписок с расчетного счета составляется аналитическая таблица, в которой отражаются даты и суммы получения и погашения кредитов, а также возникшие отклонения.

В ходе аудиторской проверки организации учета займов аудиторам следует установить правильность оформления договоров займа; своевременность их погашения и уплаты процентов по займам; правильность отражения в учете данных операций, достоверность аналитического и синтетического учета расчетов по займам.

При изучении договоров займа аудиторам следует обратить внимание на наличие в них указаний на срок возврата займа, его форму, наличие залога, размеров процентов и порядка их уплаты. Если заимодавцем является физическое лицо, то договор займа должен быть нотариально заверен.

В ходе проверки организации синтетического и аналитического учета займов сопоставляются суммы задолженности по всем соответствующим договорам займа и остатки по соответствующим субсчетам счетов **66** «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и **67** «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», а также проверяется правильность корреспонденции счетов.

На каждую отчетную дату суммы задолженности по кредитам и займам по балансу должны подтверждаться данными аналитического

учета. Причем задолженность по кредитам и займам должна отражаться с учетом начисленных, но невыплаченных процентов на конкретную отчетную дату.

Как свидетельствует аудиторская практика, типичными ошибками, которые выявляются в ходе проверки учета кредитов и займов являются следующие:

- отсутствие договора займа;
- отсутствие договора с банком о пролонгации кредита;
- неправильное отражение процентов по кредитам и займам;
- отсутствие аналитического учета;
- невыделение в учете просроченной задолженности;
- ненадлежащее ведение учета (использование счетов, не предусмотренных Планом счетов);
- неправильная корреспонденция счетов.

2.11.7. Аудит учета расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

К расчетам с разными дебиторами и кредиторами относятся расчеты: с транспортными организациями за услуги, оплачиваемые чеками; по депонированным суммам заработной платы; по суммам, удержанным из заработной платы работников предприятия в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов, и др.

Цель аудита этого раздела бухгалтерского учета – установление правильности учета, полноты и своевременности осуществления расчетов организации с различными дебиторами и кредиторами и их соответствие законодательным нормам.

Источниками проверки являются: Положение об учетной политике предприятия, договоры выполнения работ, оказания услуг, поставки продукции, акты сверки расчетов; акты инвентаризации расчетов, копии платежных документов, учетные регистры по счетам 76, 60, 62, 63, 91 и др., Главная книга и бухгалтерская отчетность. В ходе проверки аудитор необходимо установить:

- правомерность использования счета 76 для отражения расчетов;
- правильность и обоснованность удержания по исполнительным листам в пользу других предприятий и лиц, а также своевременность перечисления удержанных сумм получателю;
- правильность расчетов с квартиросъемщиками и лицами за пользование общежитиями, квартирами, гостиницами и коммунальными услугами;

- правильность расчетов за товары, проданные в кредит, наличие договоров, сроки представления поручений-обязательств покупателей, порядок погашения кредита и т.д.;
- полноту и правильность расчетов по выданным членам трудового коллектива беспроцентным ссудам;
- правильность отражения в учете депонирования заработной платы;
- своевременность и полноту поступления взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях;
- правильность составления бухгалтерских проводок по расчетам с дебиторами и кредиторами;
- правильность ведения аналитического учета по счетам 73, 76;
- соответствие записей аналитического учета по счету 76 записям в журнале-ордере № 8, Главной книге и балансе.

По данным первичных документов и учетных регистров по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» аудиторам предстоит установить причины и давность возникновения дебиторской и кредиторской задолженности, правильность ее документального оформления, реальность, не пропущены ли сроки исковой давности, какие меры принимаются для погашения и взыскания задолженности.

При необходимости проводится сверка отдельных, сомнительных, по мнению auditors, операций по расчетам с организациями-дебиторами. Устанавливается также правильность отражения дебиторской и кредиторской задолженности в балансе – такая задолженность должна отражаться развернуто.

Аудит учета этих видов расчетов также предполагает проверку по каждому созданному резерву и сомнительному долгу. В ходе проверки необходимо отследить правильность и своевременность отражения резервов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 63 «Резервы по сомнительным долгам». Неиспользованные суммы резервов должны быть присоединены к сумме прибыли отчетного периода, следующего за периодом их создания. Аудитор проверяет наличие непогашенных долгов и правильность их списания по дебету счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции со счетами дебиторов.

Особое внимание в ходе проверки уделяется аудитором правильности учета расчетов по претензиям. Аудит расчетов по претензиям ведется на субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям». На этом счете сосредоточивается информация о расчетах по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а так-

же по предъявленным или признанным (присужденным) штрафам, пеням, неустойкам,

Аудитору необходимо проверить:

– обоснованность, своевременность и правильность оформления документов (несоблюдение сроков предъявления претензий может быть использовано для сокрытия фактов хищения материальных ценностей, так как при отказе в удовлетворении претензий числящиеся суммы списываются на издержки производства);

– обоснованность претензий, предъявляемых к проверяемому предприятию (в случае удовлетворения претензий нужно проверить, проводились ли административные расследования в целях установления виновных лиц и, если таковые установлены, возместили ли они причиненный материальный ущерб);

– правильность ведения аналитического учета (он должен вестись по каждому дебитору и отдельным претензиям), а также соответствие записей аналитического учета записям в журнале-ордере № 8, Главной книге и балансе;

– правильность составления бухгалтерских проводок по учету расчетов по претензиям.

В обязательном порядке проверяется правильность составления корреспонденции счетов по каждому виду расчетов, организация аналитического учета по ним, обоснованность начисления (или возмещения) НДС по этим операциям.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите основные способы получения аудиторских доказательств при проверке расчетных операций.

2. Назовите источники информации при аудите расчетов с поставщиками и покупателями.

3. Какие наиболее часто встречающиеся нарушения при аудите расчетов с разными дебиторами и кредиторами?

4. В соответствии с какими нормативными документами аудитор проводит проверку расчетов по оплате труда?

5. Назовите основные направления аудита расчетов с бюджетом по налогам и сборам.

6. Составить программу аудита расчетных операций (по видам расчетов) с указанием источников информации и способов получения аудиторских доказательств.

2.12. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности

В ходе аудиторской проверки аудитор должен получить достаточное количество надлежащих доказательств, чтобы на их основании выразить свое мнение о достоверности финансовой отчетности. Аудиторские доказательства при аудите финансовой отчетности получают в результате проведения тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки и результат анализа указанной информации, на основании которых основывается мнение аудитора. К аудиторским доказательствам при аудите финансовой отчетности относятся: формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, Главная книга, регистры бухгалтерского учета, приказ по учетной политике, первичные документы и бухгалтерские записи, расчеты, сделанные в ходе анализа финансовой отчетности и др.

Тесты средств внутреннего контроля составляются с целью получения аудиторских доказательств в отношении организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудиторские процедуры по существу могут проводиться в следующих формах: инспектирование (проверка записей, документов или материальных активов), наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет и аналитические процедуры.

В ходе инспектирования записей и документов при аудите финансовой отчетности аудитор проверяет формы финансовой отчетности, приказ по учетной политике, регистры бухгалтерского учета и первичные документы, на основании которых сделаны бухгалтерские записи, документы, подтверждающие наличие имущества у аудируемого лица.

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, при аудите финансовой отчетности, аудиторы могут наблюдать за процессом пересчета товаров, осуществляемым сотрудниками предприятия).

Запрос – это поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица (интервьюирование главного бухгалтера, руководителя предприятия, материально ответственного лица склада и др.).

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, подтверждение

дебиторской задолженности у дебиторов предприятия или запрос учредителям о направлении использования средств собственного капитала).

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях или выполнение аудитором самостоятельных расчетов (данная процедура была применена аудитором при проверке расчетов финансовых результатов, сумм начисления амортизации и др.).

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации (может быть использована аудитором при анализе финансового состояния и анализе платежеспособности предприятия).

Аудит различных объектов контроля, проведенный в соответствии с планом и программой проверки, позволяет собрать достаточное количество качественных аудиторских доказательств для оценки полноты и достоверности показателей бухгалтерской отчетности. При проведении аудита финансовой отчетности аудитору следует руководствоваться следующими нормативными документами: Гражданским кодексом РФ, части 1 и 2; Налоговым кодексом, часть 2; Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ; ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»; ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», приказами Министерства финансов РФ, другими положениями по бухгалтерскому учету.

Соответствие состава и содержания форм бухгалтерской отчетности требованиям нормативных документов

Аудиторы должны изучить учредительные документы предприятия и определить, относится ли аудируемое лицо к субъектам малого предпринимательства. Если проверяемое предприятие не относится к малому, то в состав годовой бухгалтерской отчетности в соответствии с приказом МФ РФ № 67 от 22.07.2003 г. и ПБУ 4/99 включаются: Бухгалтерский баланс – форма № 1, Отчет о прибылях и убытках – форма № 2, Отчет об изменениях капитала – форма № 3, Отчет о движении денежных средств – форма № 4, Приложение к бухгалтерскому балансу – форма № 5, Отчет о целевом использовании полученных средств – форма № 6. Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности отчеты об изменениях капитала и движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу (формы № 3, 4, 5 и 6) и пояснительную записку. Если указанные субъекты ма-

лого предпринимательства обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности (по экономическим показателям деятельности), то они также могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности формы № 3, 4 и 5, если отсутствуют соответствующие данные.

Арифметический контроль показателей финансовой отчетности и их взаимосвязь

Некоторые показатели, отраженные в разных формах отчетности, как правило, совпадают. Поэтому аудитор должен при проверке отчетности за 2003 год сопоставить данные из различных форм и таким образом проверить, правильно ли предприятием составлена отчетность. Так, например, при сверке показателей формы № 1 «Бухгалтерский баланс» и формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» необходимо проверить, чтобы строка 190 формы № 2 (чистая прибыль отчетного года) совпала со строкой 470 формы № 1 (нераспределенная прибыль отчетного года). При проверке финансовой отчетности начиная с 2003 года аудитор должен изучить формы отчетности и посмотреть кодировку строк в формах бухгалтерской отчетности, которую предприятия должны разработать самостоятельно. Неизменной осталась следующая взаимосвязка:

- форма № 3 «Отчет об изменениях капитала» расшифровывает показатели строк 410, 420, 430, 470 и 650 Бухгалтерского баланса;
- форма № 4 «Отчет о движении денежных средств» расшифровывает показатель строки 260 Бухгалтерского баланса;
- форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу» расшифровывает остальные основные показатели строк Бухгалтерского баланса.

Правильность оценки статей финансовой отчетности

Проверяя правильность оценки статей баланса, аудитор должен убедиться в соблюдении следующих принципиальных положений при его составлении:

- отражение в отчетности стоимости имущества и обязательств предприятия в рублях;
- оценка имущества производится путем суммирования расходов;
- зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков не допускается;
- отражение числовых показателей в бухгалтерском балансе (форма № 1) осуществляется в нетто-оценке, то есть за вычетом регулирующих величин.

Рассмотрим порядок применения аудиторских процедур на условном примере (Приложение 1).

При проверке правильности отражения в учете нематериальных активов, аудитор должен пользоваться ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». В отчетности ООО «XXX» в качестве нематериальных активов отражены организационные расходы. В соответствии с ПБУ/14 под организационными расходами принимаются все затраты на создание юридического лица, которые признаются вкладом участников в уставный капитал. При аудите было выявлено, что уставный капитал общества зарегистрирован в сумме 8000 руб., поэтому организационные расходы в размере 34 000 руб. не могут быть вкладом участников. Аудитором должно быть рекомендовано сумму в размере 34 000 отнести на расходы будущих периодов и погашать ее путем списания на текущие расходы в течение срока, определенного приказом по учетной политике.

В составе основных средств ООО «XXX» числятся автотранспортные средства на сумму 94 000 руб. по остаточной стоимости на конец 2002 года. Предприятием используется линейный способ начисления амортизации по объектам основных средств. Незавершенного строительства, доходных вложений в материальные ценности и долгосрочных финансовых вложений ООО «XXX» не имеет.

При аудите второго раздела баланса «Оборотные активы» видно, что в составе оборотных активов ООО «XXX» числятся остатки товаров, дебиторской задолженности и денежных средств. Предприятие в четвертом квартале 200X года занималось только передачей имущества в аренду и оптовой продажей продовольственных товаров, поэтому остатки по счету 41 «Товары» на конец 200X года в балансе отражаются по покупной стоимости. В составе дебиторской задолженности у ООО «XXX» числится краткосрочная задолженность, т.е. задолженность, которую должны оплатить в течение 12 месяцев после отчетной даты. Исчисление этого срока начинается с 1-го числа месяца, следующего за тем, когда задолженность была отражена в учете.

На исследуемом предприятии в составе краткосрочной задолженности числится задолженность покупателей и заказчиков со сроком погашения менее 12 месяцев, которая рассчитана следующим образом: к дебетовому салдо субсчета «Задолженность покупателей и заказчиков сроком погашения менее 12 месяцев» счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» прибавлено дебетовое салдо субсчета «Задолженность арендаторов со сроком погашения менее 12 месяцев» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По статье «Прочие дебиторы» отражено дебетовое салдо по счетам 68 «Расчеты с бюджетом» и 69 «Расчеты с органами социального страхования» в сумме 35 000 руб. на конец 200X года.

По строке 260 «Денежные средства» приведена общая сумма денежных средств, которой располагает ООО «XXX» на конец года – 140 000 руб. По строке 261 отражено дебетовое сальдо счета 50 «Касса» – 1000 руб., что подтверждено отчетами кассира. По строке 262 указывается, сколько денег находится на расчетном счете ООО «XXX» в банке. Эта сумма равна дебетовому сальдо счета 51 «Расчетный счет» – 139 000 руб., что подтверждено выписками банка с расчетного счета.

При проверке пассива баланса аудитор должен изучить третий раздел «Капитал и резервы», в котором по статье «Уставный капитал» отражена сумма в размере 8000 руб., что соответствует заявленному размеру уставного капитала в учредительных документах и кредитовому сальдо счету 80 «Уставный капитал». По строке 420 приводится величина добавочного капитала. На начало 200X года по этой статье отражена сумма 117 000 руб., на конец года показатель по этой статье отсутствует. Аудитором при проверке выявлено, что предприятием сумма добавочного капитала направлена на погашение непокрытого убытка, сложившегося у ООО «XXX» на начало 200X года, т.е. сделана бухгалтерская запись **Дт 83 Кт 84** – 117 000 руб.

Такая бухгалтерская проводка противоречит действующему законодательству в области бухгалтерского учета и отчетности, так как не предусмотрено использование добавочного капитала на покрытие убытков прошлых лет.

Учредительным договором и приказам по учетной политике ООО «XXX» не предусмотрено создание фондов и резервного капитала, поэтому в балансе строки 430 и 440 не заполняются. По строке 465 отражен непокрытый убыток на конец 200X года в размере 118 000 руб. Эта сумма соответствует дебетовому остатку субсчета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При проверке отражения в балансе нераспределенной прибыли отчетного года аудитор должен подтвердить соответствие показателей по строке 470 формы № 1 и по строке 190 формы № 2 «Отчета о прибылях и убытках».

Группа статей раздела «Долгосрочные обязательства» в отчетности ООО «XXX» не заполнена, так как предприятие не имеет долгосрочных кредитов и займов.

Кредиторская задолженность, отраженная по строке 620, показана в сумме 439 000 руб. на конец 200X года. Аудитор в ходе проверки подтвердил, что данная задолженность сложилась за счет следующих показателей: задолженность поставщикам и подрядчиков – в размере

407 000 руб., задолженность перед персоналом по оплате труда – 10 000 руб., задолженность перед бюджетом – 18 000 руб., прочие кредиторы – 23 000 руб.

Сумма по строке 621 соответствует кредитовому сальдо счета 60 «Расчеты с поставщиками», отраженному в Главной книге. По строке 624 указана сумма начисленной, но не выданной заработной платы, которая соответствует кредитовому сальдо счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». По строке 626 показана задолженность перед бюджетом по налогам и сборам в размере 18 000 руб. и соответствует кредитовому сальдо счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». При проверке аудитор выявил, что по счету 68 правомерно отражено развернутое сальдо: по дебету счета – во втором разделе актива баланса, по кредиту счета – в пятом разделе пассива баланса. Таким образом, видно, что за исключением неправомерного использования добавочного капитала и отражения организационных расходов в составе нематериальных активов в целом аудитор может полностью подтвердить правомерность оценки статей бухгалтерского баланса. Обнаруженные ошибки аудитор должен отразить в рабочем документе.

Правильность формирования финансовых результатов организации и учет нераспределенной прибыли (непокрытых убытков)

Целью проверки финансовых результатов является установление соответствия применяемой предприятием методики учета операций по формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам, действующим в Российской Федерации.

Проверяя принятый предприятием способ отражения выручки от реализации в учетных регистрах бухгалтерского учета, аудитор должен выявить, как определен порядок учета выручки от продажи продукции и услуг для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

При аудите формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках», аудитор проверяет достоверность отражения показателей в данной отчетности. По строке 010 отражается общая сумма доходов, полученная предприятием от обычных видов деятельности. За 200X год она составила 6 883 000 руб. (приложение 2). Данная сумма соответствует кредитовому обороту по субсчету «Выручка» счета 90 «Продажи». Доходы от обычных видов деятельности в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках» детализируются по строкам 011-013. В строке 011 отражается выручка от продажи продовольственных товаров в размере 6 788 000 руб., в строке 012 – выручка от аренды нежилого помещения в размере 95 000 руб. за 200X год.

Проверка правильности отражения в отчетности расходов по обычным видам деятельности показала, что по строке 020 указана себестои-

мость проданных товаров, работ, услуг в размере 6 535 000 руб. Сумма, отраженная по строке 020, равна дебетовому обороту по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 «Продажи» в корреспонденции со счетами 41 «Товары» и 44 «Расходы на продажу», на котором в соответствии с принятой учетной политикой ведется учет затрат в ООО «XXX». Расходы по обычным видам деятельности детализируются в форме № 2 по строкам 021–023. В строке 021 показана фактическая стоимость проданных продовольственных товаров в сумме 6 535 000 руб. Коммерческие расходы, отраженные по строке 030, соответствуют кредитовому обороту по счету 44 «Расходы на продажу» в размере 325 000 руб.

Аудитор может подтвердить, что общая сумма доходов, полученная ООО «XXX» от обычных видов деятельности, сформирована в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Расходы по обычным видам деятельности сформированы в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Разделы второй и третий формы № 2 предназначены для отражения операционных и внереализационных доходов и расходов. Так как за исследуемый период отсутствуют обороты по счету 91 «Прочие доходы и расходы», названные разделы формы № 2 не заполнены.

По строке 140 отражен финансовый результат (прибыль) до налогообложения в размере 23 000 за отчетный период. Он рассчитывается следующим образом:

– строка 010 – строка 020 – строка 030.

По строке 150 показывается налог на прибыль, который рассчитывается в соответствии с налоговым законодательством и соответствует остатку по субсчету «Налог на прибыль» счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». По строке 160 приведена прибыль предприятия от обычных видов деятельности, которая при отсутствии чрезвычайных доходов и расходов соответствует нераспределенной прибыли, показанной по строке 190. Сумма нераспределенной прибыли по форме № 2 совпадает с показателем строки 470 формы № 1 за 200X год. Таким образом, аудитор после проведения проверки полностью подтвердил показатели, отраженные в форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Отражение информации в пояснительной записке к финансовой отчетности. Иногда данных, представленных в типовых формах бухгалтерской отчетности, недостаточно для того, чтобы создать реальное представление о финансовом положении организации. В связи с этим, п. 2 ст. 13 Федерального закона от 21.11.96 г. № 129 – ФЗ «О бухгалтерском учете» требует, чтобы в составе отчетности предприятия представляли пояснительную записку. В ней приводятся дополнительные сведения о деятельности организации, которые не вошли в типовые

формы. Какую информацию нужно раскрыть в пояснительной записке и в какой форме это надо сделать, организации определяют самостоятельно.

Пояснительная записка должна состоять из общей части и тех разделов, в которых расшифровываются некоторые показатели бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. В этих разделах отражается информация, которая не вошла в типовые формы, но имеет значение для пользователей бухгалтерской отчетности. В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности отражаются основные направления деятельности организации, основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты, приводится среднесписочная численность работающих. Аудитор должен подтвердить достоверность отраженной в пояснительной записке информации на основе использования аналитических процедур.

Подтверждение показателей отчетности результатами инвентаризации. Прежде чем составлять годовую отчетность, каждое предприятие обязано провести инвентаризацию имущества в соответствии со ст. 12 Федерального закона от 21.12.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Годовую инвентаризацию имущества обычно проводят в конце года. Приказом по учетной политике предприятия предусматриваются сроки проведения годовой инвентаризации имущества и обязательств. Инвентаризации подлежат основные средства, числящиеся на балансе предприятия, нематериальные активы и остатки товарно-материальных ценностей, денежных средств и обязательств. Данные, полученные в ходе инвентаризации о наличии имущества, записываются в инвентаризационные описи. При проведении инвентаризации расчетов главный бухгалтер направляет акты сверки взаиморасчетов дебиторам и кредиторам. Если остатки по дебиторской задолженности и обязательствам, числящиеся в учете предприятия, подтверждаются актами, полученными от контрагентов, остатки по счетам расчетов можно считать достоверными. При проверке аудитор должен подтвердить, что фактические остатки материальных ценностей и средств в расчетах, выявленные при инвентаризации, соответствуют остаткам на счетах бухгалтерского учета.

Анализ финансового состояния и результатов хозяйственной деятельности. В обязательные условия аудиторской проверки финансовой отчетности обычно не входит проверка финансового состояния предприятия. Однако в договоре стороны могут предусмотреть проведение данной работы на исследуемом предприятии.

Аудит финансового состояния начинают с определения платежеспособности предприятия. К платежеспособному относится предприятие, у которого сумма текущих активов (запасы, денежные средства,

дебиторская задолженность и другие активы) больше или равна его внешней задолженности (обязательствам). Ликвидность баланса определяется как степень покрытия обязательств организации ее активами, срок превращения которых в деньги соответствует сроку погашения обязательств.

Различают три показателя платежеспособности:

- коэффициент абсолютной (срочной) ликвидности;
- промежуточный коэффициент покрытия;
- общий коэффициент покрытия (коэффициент текущей платежеспособности).

Исчисляются обязательства как совокупная величина краткосрочных заемных средств, кредиторской задолженности, расчетов по дивидендам и прочих краткосрочных пассивов (стр. 610 + 620 + 630 + 660).

Коэффициент абсолютной ликвидности исчисляют отношением суммы денежных средств и краткосрочных финансовых вложений (стр. 250 + 260) к краткосрочным обязательствам. Значение коэффициента абсолютной ликвидности свидетельствует о хорошей платежеспособности предприятия, если он составляет примерно 0,2–0,5. Показатель абсолютной ликвидности предприятия имеет особенно важное значение для поставщиков материальных ресурсов и банка, кредитующего данное предприятие.

Промежуточный коэффициент покрытия определяют как частное от деления совокупной суммы денежных средств, краткосрочных финансовых вложений, краткосрочной дебиторской задолженности (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев), готовой и отгруженной продукции (стр. 215, 216, 240, 250, 260) к краткосрочным обязательствам. Теоретическое значение этого показателя признается достаточным на уровне 0,5–0,7.

Общий коэффициент покрытия (текущий коэффициент ликвидности) исчисляют отношением совокупной величины оборотных активов (стр. 290) к краткосрочным обязательствам. В соответствии с Методическими рекомендациями по разработке финансовой политики предприятия, утвержденными приказом Минэкономики России от 01 октября 1997 г. за № 118, нормативное значение общего коэффициента покрытия составляет от 1 до 2. Нижняя граница обусловлена необходимостью покрытия оборотными активами краткосрочных обязательств предприятия. Значительное превышение оборотных активов над краткосрочными обязательствами (более 2,0) также нежелательно, так как свидетельствует о неэффективном использовании предприятием своего имущества.

При характеристике платежеспособности аудитор должен обратить внимание на такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженности, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет. Также следует обратить внимание на оценку положения предприятия на рынке ценных бумаг и выяснить причины имевших место негативных явлений.

Кроме того, аудитором может быть проведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация предприятия и иная информация; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов предприятия и др.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите основные источники информации для проведения аудита финансовой отчетности.
2. Какие аналитические процедуры используются при аудите финансовой отчетности?
3. Какие основные коэффициенты рассчитываются аудитором при проверке финансовой отчетности?
4. Составьте программу аудита финансовой отчетности (на конкретном примере).

ТЕСТЫ

Тесты к разделу 1.1

1. Что такое аудит:
 - а) государственный контроль;
 - б) общественный контроль;
 - в) финансовый контроль;
 - г) независимый, вневедомственный контроль.
2. Под «аудитом на соответствие требованиям» понимается:
 - а) проверка соблюдения в хозяйственной системе экономического субъекта прав (требований) и обязанностей данного субъекта, вытекающих из его взаимоотношений с третьими лицами (поставщиками, покупателями);
 - б) проверка соблюдения в хозяйственной системе экономического субъекта норм законодательных актов и инструктивных материалов, а также процедур или правил, которые предписаны персоналу администрацией, а также соблюдения администрации предписанных норм управления;
 - в) анализ действий администрации, персонала экономического субъекта на предмет оценки соответствия их квалификации занимаемой должности.
3. Аудиторская деятельность – это:
 - а) деятельность специализированных организаций бухгалтерского учета;
 - б) предпринимательская деятельность аудиторов по осуществлению независимых проверок бухгалтерской отчетности;
 - в) деятельность контролирующих служб по проверке бухгалтерского учета и отчетности.
4. Обязательный аудит проводится:
 - а) в случаях, установленных законодательством;
 - б) по решению экономического субъекта;
 - в) по поручению финансовых или налоговых органов.
5. Аудируемые лица – это:
 - а) только индивидуальные предприниматели;
 - б) только организации;
 - в) организации и индивидуальные предприниматели.

6. Обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат организации:

- а) при наличии объема выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, в 300 000 раз превышающей установленный законодательством минимальный месячный размер оплаты труда;
- б) при наличии суммы активов баланса, в 200 000 раз превышающей на конец отчетного года установленный законодательством минимальный месячный размер оплаты труда;
- в) любые экономические субъекты независимо от вида деятельности и организационно-правовой формы.

7. Отличие внутреннего аудита от внешнего в:

- а) методах проверки;
- б) объектах проверки;
- в) организации работы и отчетности.

8. Какие услуги не вправе оказывать аудитор:

- а) консультирование клиентов по размещению своих активов в ценные бумаги;
- б) оценка объектов недвижимости;
- в) помощь в восстановлении бухгалтерского учета во время проведения аудиторской проверки;
- г) участие в арбитражных спорах.

9. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- а) во всех существующих и возможных аспектах;
- б) во всех относящихся к отчетности деталях;
- в) во всех существенных отношениях.

10. Имеют ли право аудиторские фирмы заниматься какой-либо другой предпринимательской деятельностью кроме аудиторской:

- а) да, если аудиторская деятельность не приносит прибыли;
- б) нет;
- в) на усмотрение руководителя аудиторской организации.

11. Термин «аудитор» происходит от латинского глагола «аудире», который означает:

- а) проверять;
- б) слышать, выслушивать, слушать;
- в) удостоверять.

12. Обязательный аудит может проводиться:
- а) как аудиторами – предпринимателями без образования юридического лица, так и аудиторскими организациями;
 - б) только аудиторскими организациями;
 - в) аудиторами – предпринимателями без образования юридического лица.
13. Аудит по решению руководства клиента называется:
- а) ревизия,
 - б) обязательный,
 - в) инициативный,
 - г) судебно-бухгалтерская экспертиза,
 - д) по поручению государственных органов.
14. Какова основная цель аудиторской проверки?
- а) выявить нарушения при ведении бухгалтерского учета;
 - б) дать аудиторское заключение;
 - в) установить достоверность бухгалтерской отчетности и совершенных клиентом финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ.
15. При проведении аудиторской проверки и составлении заключения аудиторы не зависимы от:
- а) проверяемого экономического субъекта;
 - б) собственников и руководителей аудиторской фирмы;
 - в) участников (акционеров) проверяемого экономического субъекта;
 - г) во всех вышеуказанных случаях.
16. Имеют ли право аудиторские фирмы заниматься какой-либо другой предпринимательской деятельностью кроме аудиторской:
- а) имеют, если это оговорено в уставе,
 - б) да,
 - в) нет.
17. Согласно требованиям Кодекса этики аудитор обязан:
- а) действовать в интересах заказчика услуг;
 - б) действовать в интересах общества и всех пользователей отчетности;
 - в) все вышеизложенное.
18. Под достоверностью отчетности понимается:
- а) степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных

- делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц;
- б) степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения;
 - в) степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных принимать обоснованные решения.
19. Срок аудиторской проверки определяется:
- а) Законом «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации»;
 - б) договором на аудиторскую проверку;
 - в) инструктивными материалами Минфина.
20. Может ли проводить проверку аудитор, который является учредителем аудируемого лица:
- а) может, если у аудитора есть лицензия,
 - б) может,
 - в) не может.

Тесты к разделу 1.2

1. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждает:
- а) Правительство РФ;
 - б) Министерство финансов РФ;
 - в) Департамент по аудиторской деятельности при Минфине РФ;
 - г) Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе.
2. Документ, регулирующий аудит в РФ:
- а) Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»,
 - б) Постановление Правительства № 696,
 - в) Федеральный закон «О бухгалтерском учете в РФ»,
 - г) аудиторская деятельность не регулируется.

3. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности:
 - а) обязательны к применению;
 - б) обязательны к применению, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер;
 - в) не обязательны к применению.
4. Требования стандартов профессиональных аудиторских объединений:
 - а) могут быть ниже требований федеральных стандартов;
 - б) не могут быть ниже требований федеральных стандартов;
 - в) не зависят от требований федеральных стандартов.
5. Стандарты, являющиеся интеллектуальной собственностью и коммерческой тайной:
 - а) международные,
 - б) национальные,
 - в) внутрифирменные,
 - г) унифицированные,
 - д) транснациональные.
6. Второй уровень нормативного регулирования аудиторской деятельности включает:
 - а) законодательные и подзаконные нормативные акты;
 - б) постановления Правительства;
 - в) федеральные Правила (стандарты) аудиторской деятельности;
 - г) все перечисленное.
7. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» определяет:
 - а) порядок лицензирования аудиторской деятельности;
 - б) правовые основы регулирования аудиторской деятельности;
 - в) требования к составлению аудиторского заключения.
8. Стандартизация аудиторской деятельности:
 - а) обеспечивает высокое качество оказания аудиторских услуг;
 - б) помогает пользователям понимать процесс аудиторской проверки;
 - в) способствует внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
 - г) все вышесказанное.

9. Цель разработки международных стандартов аудита:
- а) способствовать развитию профессии аудитора в тех странах, где уровень профессионализма аудиторов ниже мирового;
 - б) унифицировать отношение к аудиту в международном масштабе;
 - в) обеспечить взаимосвязь аудиторов, практикующих в разных странах;
 - г) способствовать развитию профессии аудитора в странах, где уровень профессионализма аудиторов ниже мирового, и унифицировать отношение к аудиту в международном масштабе.
10. В разработке Международных стандартов аудита принимают участие:
- а) аудиторская палата России,
 - б) международная федерация бухгалтеров,
 - в) правительства европейских государств.
11. Классификация аудиторских стандартов, предусмотренная Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»:
- а) внутренние и внешние,
 - б) международные, национальные и внутрифирменные,
 - в) федеральные и внутренние.
12. В штате аудиторской организации должно состоять:
- а) не менее 1 аттестованного аудитора,
 - б) не менее 3 аттестованных аудиторов,
 - в) не менее 5 аттестованных аудиторов,
 - г) данный показатель не имеет значения для регистрации аудиторской организации.
13. Обязан ли аудитор сообщать налоговым органам о выявленных в ходе проверки нарушениях налогового законодательства:
- а) обязан по требованию налоговых органов,
 - б) не обязан,
 - в) обязан по результатам проверки организации.
14. Лицензии на осуществление аудиторской деятельности могут быть отозваны при:
- а) обнаружении предоставления недостоверных сведений для получения лицензии;
 - б) неоднократном неквалифицированном проведении аудиторских проверок;
 - в) в случае выдачи безоговорочно положительного заключения.

15. Внутри аудиторской организации разрабатываются мероприятия по обеспечению внутреннего контроля качества работы в ходе аудиторской проверки с учетом того, что:

- а) руководитель аудиторской проверки должен применять такие процедуры внутреннего контроля качества, которые соответствуют целям и задачам проводимой аудиторской проверки;
- б) руководитель аудиторской проверки должен анализировать профессиональную компетентность тех аудиторов и ассистентов аудиторов, которые выполняют порученную им работу;
- в) руководитель аудиторской проверки должен давать аудиторам и ассистентам аудитора, которым поручена работа, четкие указания о проведении ими соответствующих аудиторских процедур;
- г) все вышеперечисленное.

16. Государственное регулирование аудиторской деятельности в РФ осуществляет:

- а) Аудиторская палата России,
- б) Министерство финансов РФ,
- в) Государственная Дума.

17. Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение – это:

- а) объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов;
- б) объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, устанавливающее обязательные для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности и профессиональной этики, осуществляющее систематический контроль за их соблюдением;
- в) объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, действующее на некоммерческой основе, получившее аккредитацию в уполномоченном федеральном органе;
- г) все вышеперечисленное.

18. Умышленное сокрытие аудитором от аудируемого лица обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки:

- а) влечет за собой материальную ответственность аудитора и является основанием для аннулирования лицензии;
- б) ответственности не влечет, но служит основанием для аннулирования лицензии;

- в) является основанием для аннулирования квалификационного аттестата аудитора.

19. Аудиторские фирмы могут быть зарегистрированы как организации, имеющие:

- а) любую организационно-правовую форму,
- б) организационно-правовую форму ООО, ОАО,
- в) любую организационно-правовую форму, кроме ОАО.

20. В спорной ситуации мера вины и ответственности аудитора перед клиентом определяется:

- а) судом,
- б) договором об аудиторской проверке,
- в) налоговой инспекцией.

21. Руководители и иные должностные лица проверяемой организации должны:

- а) давать аудитору разъяснения в письменной и устной форме по запросу аудитора;
- б) ограничивать круг вопросов, подлежащих выяснению;
- в) в обязательном порядке выполнять все рекомендации аудитора по повышению эффективности производства.

22. Индивидуальный предприниматель:

- а) не может индивидуально заниматься аудиторской деятельностью;
- б) может заниматься индивидуальной аудиторской деятельностью после регистрации в качестве предпринимателя;
- в) может заниматься индивидуальной аудиторской деятельностью после получения аттестата, лицензии и регистрации в качестве индивидуального предпринимателя;
- г) может проводить аудит после получения аттестата, лицензии и регистрации в качестве индивидуального предпринимателя только на малых предприятиях и в закрытых акционерных обществах.

23. Лицензия на осуществление аудиторской деятельности аудитором, работающему самостоятельно, выдается на основании:

- а) поданного заявления, копии квалификационного аттестата, свидетельства о государственной регистрации и документа, подтверждающего оплату лицензионного сбора;
- б) поданного заявления и документа, подтверждающего оплату лицензионного сбора;
- в) поданного заявления и квалификационного аттестата.

24. Совет по аудиторской деятельности создан и действует при:
- а) Президенте РФ,
 - б) Правительстве РФ,
 - в) Министерстве финансов РФ,
 - г) Государственной Думе.
25. В каких случаях аудиторские организации должны отказаться от проведения аудиторской проверки и поставить в известность заказчика:
- а) если аудиторские фирмы являются их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых эти аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами;
 - б) если аудиторские фирмы являются дочерними предприятиями, филиалами (отделениями) и представительствами экономических субъектов или имеющих в своем капитале долю этих аудиторских фирм;
 - в) если данному экономическому субъекту были оказаны услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности в течение трех лет, предшествующих году проведения аудиторской проверки;
 - г) во всех перечисленных случаях.
26. К лицензионным требованиям относятся:
- а) наличие у аудиторской организации в штате не менее 5 аудиторов, имеющих квалификационный аттестат, причем аттестат должен соответствовать профилю аудируемой проверки;
 - б) осуществление предпринимательской деятельности в виде оказания сопутствующих аудиту услуг;
 - в) соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых проверок и обеспечения возможности внешних проверок качества;
 - г) наличие у аудиторской организации в штате не менее 5 аудиторов, имеющих квалификационный аттестат, соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых проверок и обеспечения возможности внешних проверок качества;
 - д) обеспечения сохранности сведений в отношении методов и приемов проверки.
27. Составление заведомо ложного заключения может привести к:
- а) аннулированию лицензии;
 - б) аннулированию квалификационного аттестата аудитора для лиц, подписавших аудиторское заключение;

- в) аннулированию лицензии, а для лиц, подписавших заключение, также аннулированию квалификационного аттестата аудитора.

28. Аудируемое лицо предъявило претензию аудиторской организации по результатам проверки. Она отклонила претензию, считая, что она должна быть адресована приглашенному со стороны эксперту, по вине которого аудиторы не заметили существенное искажение отчетности.

Оцените ситуацию:

- а) аудиторы правы, это не их ошибка;
- б) согласие руководства аудируемого лица на приглашение эксперта для того и необходимо, чтобы оно само определило уровень квалификации эксперта и само решило, стоит ли на него полагаться;
- в) использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе ссылка на его работу в аудиторском заключении, не снимает ответственности с аудиторской организации.

Тесты к разделу 1.3

1. Проведение аудиторских проверок аудиторскими организациями осуществляется на основании:

- а) гарантийного письма экономического субъекта,
- б) договора на проведение аудиторской проверки,
- в) заявки на проведение проверки.

2. В общем плане аудита приводятся:

- а) выводы, служащие основой для подготовки аудиторского заключения, и их аргументация;
- б) предполагаемый объем и порядок проведения аудиторской проверки;
- в) набор инструкций для аудитора, выполняющего проверку.

3. Существенное условие, которое должно быть отражено в тексте договора на аудиторские услуги:

- а) ответственность сторон и порядок разрешения споров,
- б) аудиторский риск,
- в) согласованный уровень существенности,
- г) дата начала аудиторской проверки.

4. Количество и квалификация аудиторов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом, оценивается на этапе:

- а) подготовки программы аудита;

- б) составления плана аудита;
 - в) оценки аудиторских доказательств, выявленных в ходе проверки.
5. Взаимоотношения аудитора и клиента:
- а) строятся на добровольности и возмездности;
 - б) определяются руководством аудиторской фирмы;
 - в) устанавливаются аудиторскими стандартами.
6. При оценке риска используют следующие оценки:
- а) высокий, средний, низкий,
 - б) удовлетворительный и неудовлетворительный,
 - в) минимальный и максимальный.
7. Между существенностью и аудиторским риском существует:
- а) прямая зависимость,
 - б) обратная зависимость,
 - в) не существует зависимости.
8. Оценка системы внутреннего контроля в ходе аудита является:
- а) обязательным требованием российских правил (стандартов);
 - б) процедурой, выполняемой аудитором в зависимости от особенностей того или иного аудируемого лица по своему усмотрению;
 - в) требованием заказчика, и выполняется, если эта работа включена в договор на аудиторскую проверку.
9. Всегда ли следует определять в договоре на оказание аудиторских услуг оформление аудиторского заключения:
- а) да,
 - б) нет,
 - в) итоговая форма представления информации зависит от цели аудиторской проверки.
10. План аудиторской проверки составляет:
- а) аудиторская фирма,
 - б) руководство аудируемого лица,
 - в) аудитор, осуществляющий проверку.
11. Определите цель, для реализации которой должно быть использовано аудиторской организацией знание сущности деятельности клиента:
- а) оценка допущения непрерывности деятельности аудируемого лица,
 - б) определение даты аудиторского заключения,

- в) установление неопределенных обстоятельств,
- г) определение событий после отчетной даты.

12. Укажите, что не является составной частью «аудиторского риска»:

- а) риск средств контроля,
- б) вероятность обнаружения искажений отчетности,
- в) внутренний риск,
- г) риск необнаружения ошибок.

13. Письмо о согласии аудиторской фирмы на проведение аудита направляется клиенту:

- а) до заключения договора на проведение аудита,
- б) после заключения договора на проведение аудита,
- в) одновременно с заключением договора на проведение аудита.

14. Система внутреннего контроля аудируемого лица включает:

- а) контрольную среду, отдельные средства контроля,
- б) распределение ответственности и полномочий, кадровую политику,
- в) систему бухгалтерского учета, контрольную среду, отдельные средства контроля.

15. Оплата аудиторских услуг осуществляется:

- а) на основании ставок, утвержденных Правительством РФ;
- б) по договоренности с клиентом на основании расценок, установленных аудиторской фирмой (аудитором);
- в) по договоренности с клиентом, но не выше ставок, утвержденных Правительством РФ.

16. Какой показатель из нижеперечисленных не используется для расчета уровня существенности:

- а) валюта баланса,
- б) собственный капитал,
- в) выручка от реализации,
- г) среднесписочная численность.

17. Необходимость привлечения к проверке экспертов оценивается на этапе:

- а) составления общего плана аудита,
- б) оценки аудиторских доказательств, выявленных в ходе проверки, и подготовки аудиторского заключения,
- в) подготовки программы аудита.

18. Аудиторские организации в ходе проведения обязательной аудиторской проверки устанавливают достоверность отчетности:

- а) с абсолютной точностью,
- б) с приблизительной точностью, исходя из принципа существенности,
- в) не устанавливают достоверность отчетности.

19. Между риском необнаружения и комбинацией неотъемлемого риска и риска средств контроля:

- а) существует прямая зависимость,
- б) существует обратная зависимость,
- в) имеет место косвенная зависимость,
- г) зависимость в теории аудита не рассматривается.

20. Какие действия, предпринимаемые руководством аудируемого лица не относятся к процедурам контроля:

- а) подотчетность одних рабочих другим,
- б) внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности,
- в) сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг, товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация),
- г) сравнение данных, полученных из внешних источников информации со статистическими данными,
- д) проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записи.

21. Имеют ли право аудиторы при проведении аудиторских проверок получать необходимую информацию от третьих лиц:

- а) имеют право в любой форме,
- б) имеют право только по письменному запросу,
- в) не имеют права.

22. Преднамеренными искажениями бухгалтерской отчетности являются:

- а) ошибки в расчетах, арифметические ошибки;
- б) действия, совершенные в корыстных целях для ведения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности;
- в) неправильное отражение в учете фактов хозяйственной деятельности.

23. Кто определяет формы и методы проведения аудиторских проверок:

- а) Министерство финансов РФ,
- б) Совет по аудиторской деятельности,
- в) Аудиторская фирма.

24. После заключения договора на оказание аудиторских услуг по подтверждению годовой бухгалтерской отчетности, проводимых в обязательном порядке, аудитор установил факт незаконных операций, которые повлекут за собой в ближайшем будущем банкротство контролируемой организации. Какие действия предпримет руководитель аудиторской фирмы:

- а) расторгнет договор,
- б) расторгнет договор и сообщит в соответствующие органы,
- в) проведет аудиторскую проверку и выдаст соответствующее аудиторское заключение.

25. Какие из нижеследующих утверждений верны:

- а) объем выборки зависит от уровня риска необнаружения;
- б) объем выборки не зависит от уровня существенности;
- в) результаты анализа выборочной совокупности экстраполируются на генеральную совокупность.

26. Рабочую документацию аудита рекомендуется хранить:

- а) у экономического субъекта вплоть до следующей аудиторской проверки;
- б) в папках (файлах) в аудиторской организации не менее пяти лет;
- в) место и срок хранения определяет аудиторская организация по согласованию с аудируемым субъектом.

27. Какие из указанных процедур не относятся к аудиторским процедурам получения доказательств:

- а) инспектирование и аналитические,
- б) документирование и координация,
- в) подтверждение и запрос.

28. Аудитору предоставлена возможность самостоятельно определять формы и методы аудита:

- а) ни в коем случае, это определяется нормативными актами Российской Федерации;
- б) формы и методы аудита определяет руководство аудиторской организации;
- в) да, это его право.

29. Если аудируемое лицо использует компьютерные технологии обработки информации о хозяйственных операциях организации, то внешний аудитор:

- а) при планировании аудита должен учесть степень использования компьютерной техники для решения каждой из задач обработки информации;
- б) должен обладать специальными знаниями для понимания сущности выполняемых аудируемым лицом операций;
- в) оценивая сложность компьютерной обработки данных, должен сравнивать свою подготовку и опыт использования знаний компьютерных программ, применяемых аудируемым лицом;
- г) все вышеперечисленное.

30. Какие факты деятельности аудируемого лица могут указывать на несоблюдение им законодательства:

- а) внеплановая проверка, проводимая органами государственной власти или наложение штрафов и пеней;
- б) вознаграждение посреднику, размер которого превышает обычную плату, установленную в данной организации или отрасли для данного вида услуг;
- в) закупка по ценам значительно выше или ниже рыночных;
- г) все вышеперечисленные;
- д) такие факты аудитором не анализируются.

31. Аудиторские доказательства – это:

- а) результат анализа указанной информации, на котором основывается мнение аудитора;
- б) информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора;
- в) информация, полученная аудитором при проведении проверки, на которой основывается мнение аудитора.

32. Какие из перечисленных процедур аудитор может не осуществлять при проверке операций с аффилированными лицами:

- а) изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных аффилированных лиц;
- б) проверить выполнение предпринимаемых аудируемым лицом мер по выявлению аффилированных лиц;
- в) изучить организационную структуру аудируемого лица и уточнить в ней место службы внутреннего аудита.

33. Чьей собственностью являются документы аудитора:
- а) собственностью клиента,
 - б) собственностью аудитора,
 - в) собственностью акционеров.
34. Рабочая документация аудита – это:
- а) обязательное документирование аудита, т.е. отражение полученной информации в рабочих документах – собственности аудиторской организации;
 - б) вся информация аудируемого лица, полученная аудитором для проверки;
 - в) документы аудируемого лица, проверенные аудитором.
35. Если основная аудиторская организация намерена при проведении аудита клиента использовать результаты работы другой аудиторской организации, то:
- а) она должны уведомить другую аудиторскую организацию о своем решении. Получив такое уведомление, другая аудиторская организация должна сотрудничать с основной;
 - б) она должна уведомить другую аудиторскую организацию о своем решении. Получив такое уведомление, другая аудиторская организация должна направить в адрес основной организации всю свою рабочую документацию;
 - в) она должна направить в другую аудиторскую организацию своего представителя.
36. Установите, какое из нижеперечисленных доказательств является самым надежным:
- а) доказательство об объемах незавершенного производства, полученное при фактическом осмотре аудитором;
 - б) доказательство образования дебиторской задолженности, полученное от руководителя отдела;
 - в) доказательство законности дебиторской задолженности, полученное путем телефонного подтверждения;
 - г) доказательство точности учета запасов, полученное в результате присутствия на проводимой в фирме инвентаризации.
37. Аудиторские доказательства получают в результате проведения:
- а) необходимых процедур проверки по существу,
 - б) комплекса тестов средств внутреннего контроля,
 - в) комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

38. В сложной ситуации, возникшей в ходе аудиторской проверки, аудитор при формировании своего мнения, исходил только из письменного разъяснения, полученного от руководства аудируемого лица.

Правильно ли это:

- а) аудитор является независимым экспертом и вправе принимать решения по этому вопросу по своему усмотрению;
- б) да, это предусмотрено правилом (стандартом) аудиторской деятельности № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица»;
- в) при формировании своего мнения аудитор не должен опираться только на такие разъяснения, не располагая результатами других аудиторских процедур.

39. Какие процедуры могут не осуществляться руководством аудируемого лица при выполнении своих обязанностей по предотвращению и обнаружению фактов несоблюдения нормативных правовых актов России:

- а) разработка и функционирование надлежащей системы внутреннего контроля;
- б) привлечение специалистов в области права для отслеживания изменений законодательства;
- в) привлечение внешних аудиторов для отслеживания изменений законодательства;
- г) ведение реестра нормативных правовых актов, которые должны соблюдаться аудируемым лицом.

40. В случае отказа руководства аудируемого лица представить заявления и разъяснения, которые аудитор считает необходимыми, аудитор должен:

- а) продолжить проверку в соответствии с программой аудита;
- б) расценивать эти действия как ограничение объема аудита;
- в) обратиться в судебные органы.

41. Из нижеперечисленных данных определите, что изучается внешним аудитором в процессе планирования аудиторской проверки для оценки работы службы внутреннего аудита:

- а) организационный статус службы внутреннего аудита;
- б) обязанности руководителя службы внутреннего аудита;
- в) общий план работы службы внутреннего аудита.

Тесты к разделу 1.4

1. Может ли аудиторское заключение быть датировано ранее даты подписания бухгалтерской отчетности предприятия:

- а) да,
- б) нет,
- в) это не принципиально.

2. Если аудитор высказал в заключении безоговорочно положительное мнение, означает ли это, что в непрерывности деятельности аудируемого лица нет сомнений:

- а) да, означает,
- б) вопрос решается аудитором,
- в) нет, не означает.

3. В чем разница между решением аудитора отказаться от выдачи аудиторского заключения и решением дать отрицательное заключение:

- а) никакой, это одно и то же;
- б) если аудитор отказывается дать заключение, значит, в силу определенных причин у него не сложилось мнение о достоверности отчетности клиента, а отрицательное заключение он дает в том случае, если убежден в недостоверности отчетности;
- в) причины решения одни и те же, но отказ – предпочтительнее для клиента;
- г) отказ от выдачи заключения в соответствии с требованиями ПСАД № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

4. Руководство фирмы-клиента, сославшись на коммерческую тайну, не разрешило аудитору проверять достоверность некоторых существенных показателей отчетности. При этом руководство фирмы-клиента выдало аудитору письменное подтверждение дирекции фирмы о том, что данные показатели достоверны. Как быть с аудиторским заключением, если других проблем в ходе проверки не возникло:

- а) выразить безоговорочно положительное мнение, так как есть письменное подтверждение дирекции;
- б) выразить отрицательное мнение;
- в) выразить мнение с оговоркой;
- г) отказаться от выражения мнения.

5. Несет ли ответственность аудиторская организация за события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения:

- а) да, т.к. аудитор должен был их предвидеть,
- б) нет,
- в) в зависимости от условий договора.

6. Какие из перечисленных признаков не вызывают сомнения у аудитора в применимости допущения непрерывности деятельности аудируемого лица:

- а) отрицательная величина чистых активов;
- б) неспособность погашать кредиторскую задолженность в установленные сроки;
- в) значительные убытки от основной деятельности;
- г) своевременная выплата дивидендов.

7. Аудиторское заключение предоставляется в обязательном порядке аудиторской фирмой:

- а) только клиенту;
- б) клиенту и местной налоговой службе;
- в) клиенту и всем пользователям отчетности по их требованию;
- г) клиенту и в Аудиторскую палату.

8. По результатам проведенного аудита аудитор пришел к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не является критически существенным и глубоким. В этом случае аудитор должен сформировать в аудиторском заключении:

- а) отказ в выражении мнения,
- б) отрицательное мнение,
- в) мнение с оговоркой.

9. Входит ли в обязанности аудитора непременно выдача клиенту аудиторского заключения по результатам обязательного аудита:

- а) нет,
- б) да, это записано в Законе «Об аудиторской деятельности в РФ»,
- в) в зависимости от текста договора на проведение аудита,
- г) нет, если выявленные несоответствия не позволяют подтвердить бухгалтерскую отчетность.

10. Установите, какое обстоятельство не влияет на способность аудитора выразить безоговорочно положительное мнение о достоверности отчетности аудируемого лица:

- а) имеется ограничение объема работы аудитора;

- б) имеется разногласие аудитора с руководством аудируемого лица относительно метода применения учетной политики;
- в) имеется разногласие аудитора и председателя ревизионной комиссии аудируемого лица о правильности оформления плана ревизии.

11. В каких случаях организации требуется в дополнение к общеустановленным формам годовой финансовой отчетности прилагать аудиторское заключение:

- а) во всех случаях;
- б) в случаях, установленных законодательством РФ;
- в) в случае, если организацию нельзя отнести к категории малого предприятия.

12. Запись о невозможности подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности делается в случае:

- а) проверка не была завершена по вине экономического субъекта;
- б) в ходе проверки не удалось установить достоверность отчетности;
- в) экономическим субъектом в ходе проверки не были устранены существенные нарушения в ведении бухгалтерского учета.

13. Должен ли пользователь отчетности принимать мнение аудитора как подтверждение эффективности ведения дел руководством аудируемого лица:

- а) нет,
- б) да, только в случае проведения обязательного аудита,
- в) да.

14. К основным элементам аудиторского заключения не относится:

- а) адресат,
- б) сведения об аудиторе,
- в) вводная часть,
- г) часть, содержащая мнение аудитора,
- д) аналитическая часть.

15. В части аудиторского заключения, описывающей объем аудита, содержится информация:

- а) о законодательных и нормативных актах, в соответствии с которыми был проведен аудит;
- б) о составе проаудированной отчетности;
- в) о составе группы специалистов, участвовавших в проверке.

16. До даты подписания аудиторского заключения аудитор должен выполнить процедуры с целью получения достаточных надлежащих доказательств о событиях, предшествующих:

- а) дате подписания аудиторского заключения;
- б) дате подписания отчетности;
- в) дате составления отчетности;
- г) дате заключения договора о проведение аудиторской проверки.

17. Если до даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, аудитору следует:

- а) выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете;
- б) отказаться от выражения мнения о достоверности отчетности;
- в) потребовать отражения указанных событий в отчетности.

18. Информация, полученная по результатам аудита, представляет собой:

- а) сведения, ставшие известными аудитору в ходе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности, которые являются одновременно важными для руководства и представителей собственника аудируемого лица при осуществлении ими контроля за подготовкой достоверной финансовой отчетности;
- б) сведения, являющиеся результатом анализа собранных в ходе проверки аудиторских доказательств;
- в) отчет аудитора о проделанной в ходе проверки работы по сбору аудиторских доказательств.

19. Информация, полученная по результатам аудита и представляемая руководству и собственникам аудируемого лица, содержит:

- а) описание процедур, специально направленных на поиск необходимой для управления аудируемым лицом информации;
- б) только те вопросы, которые привлекли внимание аудитора в результате аудита;
- в) все вопросы, подлежащие аудиту, и результаты их проверки.

20. Структура, содержание, порядок представления аудиторского заключения регламентированы:

- а) договором между аудиторской и аудируемой организациями;
- б) ФПСАД № 6,
- в) ФПСАД № 1,
- г) ничем не регламентированы.

21. Определите положения, которые необходимо выполнять аудиторской организации при оказании услуг сопутствующих аудиту, в соответствии с Правилom «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним»:

- а) рекомендуется подготовить типовые формы отчетности по наиболее часто выполняемым видам работ или услуг;
- б) определить границы ответственности аудиторской организации и экономического субъекта;
- в) разработать внутренние стандарты по услугам, сопутствующим аудиту;
- г) приобрести лицензию на оказание услуг, сопутствующих аудиту.

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ*

Источники

Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая. Федеральный закон РФ от 30.10.1994 г. № 51-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 8.07.1999). Часть вторая. Федеральный закон РФ от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (с изменениями от 26 декабря 1997).

Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Федеральный закон РФ от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (с изменениями и дополнениями). Часть вторая. Федеральный закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (с изменениями и дополнениями).

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.

Федеральный закон «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» № 88-ФЗ от 14.06.1995 г.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и Инструкция по его применению, приказ МФ РФ № 94н от 31.10.2000 г.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, приказ МФ РФ от 29.07.1998 г. № 34н.

Положение по бухгалтерскому учету 1/08 «Учетная политика организаций», приказ МФ РФ от 09.12.2008 . №60н.

Положение по бухгалтерскому учету 2/06 «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство», приказ МФ РФ от 20.12.1994 г. № 167.

Положение по бухгалтерскому учету 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», приказ МФ РФ от 10.01.2000 г. № 2н.

Положение по бухгалтерскому учету 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», приказ МФ РФ от 06.07.1999 г. № 43н.

Положение по бухгалтерскому учету 5/01 «Учет материально-производственных запасов», приказ МФ РФ от 09.06.2001 г. № 44н.

Положение по бухгалтерскому учету 6/01 «Учет основных средств», приказ МФ РФ от 30.03.2001 г. № 60н.

Положение по бухгалтерскому учету 7/98 «События после отчетной даты», приказ МФ РФ от 25.11.98 № 56н.

* Литература, выделенная жирным шрифтом, является основной.

Положение по бухгалтерскому учету 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности», приказ МФ РФ от 28.11.2001 г. № 96н.

Положение по бухгалтерскому учету 9/99 «Доходы организаций», приказ МФ РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

Положение по бухгалтерскому учету 10/99 «Расходы организации», приказ МФ РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

Положение по бухгалтерскому учету 11/2000 «Информация об аффилированных лицах», приказ МФ РФ от 13.01.2000 г. № 11н.

Положение по бухгалтерскому учету 12/2000 «Информация по сегментам», приказ МФ РФ от 27.01.2000 г. № 29н.

Положение по бухгалтерскому учету 13/2000 «Учет государственной помощи», приказ МФ РФ от 16.10.2000 г. № 92н.

Положение по бухгалтерскому учету 14/2007 «Учет нематериальных активов», приказ МФ РФ от 27.12.2007 г. № 94н.

Положение по бухгалтерскому учету 15/08 «Учет кредитов и займов и затрат по их обслуживанию», приказ МФ РФ от 02.09.2008 г. № 60н.

Положение по бухгалтерскому учету 16/01 «Информация по прекращаемой деятельности», приказ МФ РФ от 02.07.2002 г. № 66н.

Положение по бухгалтерскому учету 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», приказ МФ РФ от 19.11.2002 г. № 115н.

Положение по бухгалтерскому учету 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», приказ МФ РФ от 19.11.2002 г. № 114н.

Положение по бухгалтерскому учету 19/02 «Учет финансовых вложений», приказ МФ РФ от 10.12.2002 г. № 126н.

«Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации», письмо ЦБ РФ от 22.09.1993 г. № 40.

Методические указания по инвентаризации имущества и обязательств, приказ МФ РФ от 13.06.1995 г. № 49.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Существенность в аудите», Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Цели и задачи аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности», Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторская документация», Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Планирование аудита», Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

«Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности», Постановление Правительства РФ № 283 от 06.03.1998 г. Методические указания по инвентаризации имущества и обязательств, приказ МФ РФ от 13.06.95 г. № 49.

Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, приказ МФ РФ от 28.06.2000 г. № 60н.

Методические рекомендации по разработке финансовой политики предприятия, приказ Минэкономики России № 118 от 01.10.1997 г.

Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, приказ МФ РФ от 13.10.2003 г. № 91н.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, приказ МФ РФ от 28.12.2001 г. № 119н.

Литература

Агеева Ю.Б., Агеева А.Б. Аудиторская проверка: практическое пособие для аудиторов и бухгалтеров. – М.: «Бератор-пресс», 2001.

Аренс А., Лоббек Дж. Аудит / пер. с англ.; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995.

Астахов В.П. Бухгалтерский (финансовый) учет: учеб. пособие. Серия «Экономика и управление». – Ростов н/Д.: Издательский центр «МарТ», 2005.

Аудит Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик и др.; пер. с англ.; под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1997.

Аудит: учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008.

Воронкова А.А. Типичные ошибки при учете материалов. – М.: Главбух, 2007.

Данилевский Ю.А., Шапигузов О.М. Аудит: учеб. пособие. – 2-е изд. – М.: Издательский дом ФБК-Пресс, 2007.

Заработная плата в 2003 году. Расчет. Учет. Налогообложение. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Бератор, 2007.

Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: учеб. пособие / под ред. О.В. Ковалевой. – М.: Издательство ПРИОР, 2007.

Комментарий к законодательству по бухгалтерскому учету / под ред. С.А. Николаевой. – 3-е изд., перераб. и доп. – Кн. 1, 2. – М.: «Аналитика-Пресс», 2008.

Крупченко Е.А., Замыцкова О.И. Аудит: учеб. пособие для учащихся экономических колледжей. – 2-е изд., доп. и перераб. – Ростов-н/Д.: Изд-во «Феникс», 2008.

Полисюк, Г.Б. и др. Аудит предприятия. Организация аудиторских проверок и комплексный анализ финансовых результатов деятельности предприятия: учеб. пособие / Г.Б. Полисюк, Ю.Д. Кузьмина, Г.И. Суханова – М.: «Экзамен», 2007.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности / автор комментария и составитель Гутцайт Е.М. – М.: Современная экономика и право; Юрайт-М, 2000.

Суйц В.П. Аудит: учебник. – 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2008.

Учет расчетов. – М.: Бератор-Пресс, 2008.

Хахонова, Н.Н. Аудит. Экзаменационные ответы. Серия «Сдаем экзамен». – Ростов н/Д.: Феникс, 2007.

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	1
Глава 1. ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ	4
1.1. Понятие и виды аудита	4
1.2. Цели и основные принципы аудита.....	8
1.3. Нормативное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации.....	13
1.4. Условия осуществления аудиторской деятельности.....	17
1.5. Планирование аудиторской проверки.....	21
1.6. Сбор аудиторских доказательств, их документирование	25
1.7. Завершение аудиторской проверки	29
Глава 2. МЕТОДИКА АУДИТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЙ.....	34
2.1. Аудит учетной политики организации	34
2.2. Аудит учета операций с основными средствами	39
2.3. Аудит операций с нематериальными активами	47
2.4. Аудит учета производственных запасов.....	53
2.5. Аудит расходов по обычным видам деятельности	59
2.6. Аудит калькулирования себестоимости	63
2.7. Аудит выпуска и реализации готовой продукции	66
2.8. Аудит учета прочих доходов и расходов и формирования финансовых результатов	70
2.9. Аудит денежных средств.....	73
2.9.1. Аудит кассовых операций	73
2.9.2. Аудит учета операций по счетам в банках.....	77
2.10. Аудит учета финансовых вложений.....	82
2.11. Аудит расчетных операций.....	85
2.11.1. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками.....	85
2.11.2. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками	87
2.11.3. Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами.....	89
2.11.4. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда.....	92
2.11.5. Аудит расчетов с подотчетными лицами.....	96
2.11.6. Аудит учета расчетов по кредитам и займам	97
2.11.7. Аудит учета расчетов с прочими дебиторами и кредиторами	99
2.12. Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности.....	102
ТЕСТЫ.....	112
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ.....	134

Учебное издание

Василенко Марина Евгеньевна

АУДИТ

Учебное пособие

Редактор Л.И. Александрова
Компьютерная верстка Н.А. Игнатъевой

Лицензия на издательскую деятельность ИД № 03816 от 22.01.2001

Подписано в печать 26.07.2010. Формат 60×84/16.

Бумага писчая. Печать офсетная. Усл. печ. л. 8,2.

Уч.-изд. л. 10,0. Тираж 150 экз. Заказ

Издательство Владивостокский государственный университет
экономики и сервиса

690600, Владивосток, ул. Гоголя, 41

Отпечатано: множительный участок ВГУЭС

690600, Владивосток, ул. Державина, 57