

Министерство образования и науки Российской Федерации
Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова

Г. А. Королева
Т. Ю. Новикова

АУДИТ

Учебное пособие

Рекомендовано
Научно-методическим советом университета для студентов,
обучающихся по направлению Экономика

Ярославль
ЯрГУ
2015

УДК 657.6-051 (075)

ББК У053я73

К68

Рекомендовано

*Редакционно-издательским советом университета
в качестве учебного издания. План 2015 года*

Рецензенты:

С. А. Кузнецова, кандидат экономических наук, доцент;
кафедра «Экономика, менеджмент и маркетинг»
Уфимского филиала Финансового университета
при Правительстве РФ

Королева, Галина Александровна.

К68 Аудит : учебное пособие / Г. А. Королева, Т. Ю. Новикова ; Яросл. гос. ун-т им. П. Г. Демидова. — Ярославль : ЯрГУ, 2015. — 132 с.

ISBN 978-5-8397-1025-2

Пособие состоит из двух разделов: «Теория аудита», «Практический аудит». Рассматриваемые вопросы относятся к истории, организации и методологии аудита, методике проверки отдельных статей финансовой отчетности.

Предназначено для студентов, обучающихся по направлению 38.03.01 (080100.62) Экономика (профили «Финансы и кредит», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Мировая экономика»; дисциплины «Аудит», «Внешний и внутренний аудит», цикл Б3), очной формы обучения.

УДК 657.6-051 (075)

ББК У053я73

ISBN 978-5-8397-1025-2

© ЯрГУ, 2015

Раздел 1. Теория аудита

Тема 1. Понятие аудита, его цели и место в системе контроля

1.1. Современные трактовки понятия «аудит»

Аудит в классическом понимании этого слова — внешний независимый аудиторский контроль, т. е. осуществляемый дипломированными бухгалтерами-аудиторами.

В экономической литературе даются следующие определения аудита.

1. Комитет Американской бухгалтерской ассоциации по основным концепциям учета (AAA) толкует понятие «аудит» таким образом: «аудит — системный процесс получения и оценки объективных данных об экономических действиях и событиях, устанавливающий уровень их соответствия определенному критерию и предоставляющий результаты заинтересованным пользователям»¹.

2. По определению Э. А. Аренса и Дж. К. Лоббека, аудит представляет собой процесс, посредством которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации, поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериям².

3. В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ дается следующее определение аудита: «Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами»³.

¹ Робертсон Дж. Аудит. М., 1993. С. 4.

² Аренс Э., Лоббек Дж. Аудит. М., 1995. С. 7.

³ Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», ст. 1.

На макроэкономическом уровне аудит выступает как элемент рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

1) бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными пользователями, в том числе руководством и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работниками, заимодавцами, поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками;

2) бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной деятельности;

3) степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

1.2. Цели, задачи и принципы проведения аудита

Целью аудита в соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц.

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, *назначение аудита* — проверка финансовых отчетов с целью:

- подтверждения достоверности отчетов или констатации их недостоверности;

- проверки полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности предприятия за проверяемый период;

- контроля за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологии оценки активов, обязательств и собственного капитала;

- выявления резервов лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных источников.

Общие *принципы аудита* могут быть разделены на две основные группы:

- профессиональные принципы, вытекающие из этики аудитора;

- принципы проведения аудита.

К первой группе могут быть отнесены принципы, которые определяют общие требования к представителям профессионального сословия исходя из сущности аудиторской деятельности. Это независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

Вторая группа включает принципы, которыми должны руководствоваться специалисты аудиторской профессии в ходе аудиторского процесса и которые получают раскрытие в практических стандартах аудиторской деятельности.

1.3. Классификация аудита

Для более понятного определения целей, задач и функций аудита необходимо рассмотреть классификацию аудита исходя из различных классификационных признаков.

Аудит можно классифицировать в соответствии с выполняемыми функциями на три группы, называемыми также *вариантами* аудита⁴.

⁴ Аудит Монтгомери / Ф. Дефлиз, Г. Дженик, В. О'Рейли, М. Хирш. М., 1997. С. 38.

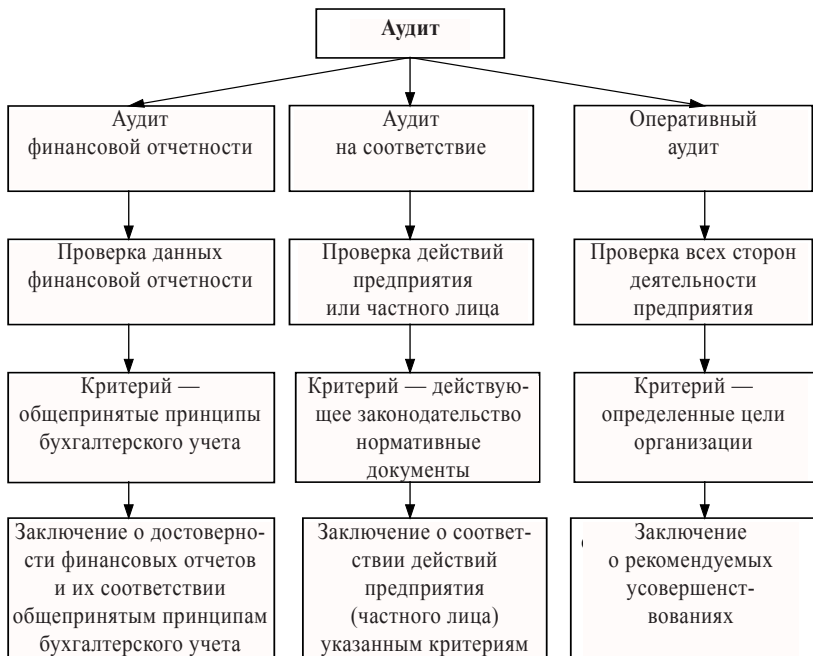


Рис. 1. Варианты аудита

Аудит финансовой отчетности представляет собой сбор информации, касающейся представленной финансовой отчетности, и определение степени соответствия этой информации общепринятым принципам бухгалтерского учета.

Аудит на соответствие требованиям предназначен для выявления соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на операции или отчеты.

Оперативный (операционный) аудит используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия, для оценки производительности и эффективности предприятия. Его можно эффективно использовать для контроля за выполнением бизнес-планов, смет, различных целевых программ, работой предприятия и др. Иногда такой аудит называют аудитом эффективности работы или деятельности администрации.

Аудит можно классифицировать по следующим признакам⁵.

1. В зависимости от положения аудитора по отношению к клиенту аудит можно разделить на внутренний и внешний.

Под *внешним* аудитом понимают независимую экспертизу и анализ публикуемой финансовой отчетности хозяйственного субъекта с целью определения ее достоверности, полноты и соответствия законодательству, а также консультирование по учетным, налоговым, финансовым, организационным и другим вопросам.

Внутренний аудит, в отличие от внешнего, осуществляется работниками самого предприятия (самостоятельным структурным подразделением или управлением) и предназначен для внутрихозяйственного контроля финансового состояния, источников затрат, диагностирования системы управления, выявления резервов и обеспечения администрации рекомендациями по повышению эффективности экономики предприятия.

2. С точки зрения эволюции выделяют:

- *подтверждающий аудит*. Цель проведения данного вида аудита — проверку и подтверждение достоверности отчетов;

- *системно-ориентированный аудит*. Суть данного подхода заключается в экспертизе на основе оценки системы внутреннего контроля. Практика проведения аудита в зарубежных странах показывает, что если система внутреннего контроля работает эффективно, то нет необходимости проводить детальную проверку, потому что аудитор может (в той или иной степени) доверять системе внутреннего контроля в раскрытии ошибок и нарушений;

- *аудит, базирующийся на риске*. Этот подход состоит в концентрации аудиторской работы в областях с более высоким возможным риском, что значительно упрощает аудит в областях с низким риском.

3. С позиции требования законодательства различают обязательный и инициативный аудит.

Обязательный аудит. Этот вид аудита предусматривается законодательством, и предприятие обязано для проверки

⁵ Новикова Т. Ю., Королева Г. А. Аудит. Раздел 1: Теория аудита: учебное пособие. Ярославль, 2005. С. 14.

финансово-хозяйственной деятельности приглашать аудиторов. Критерии обязательности проведения аудиторских проверок закреплены в Федеральном законе 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Инициативный (добровольный) аудит проводится по инициативе собственников предприятия либо других лиц (субъектов) в случаях, когда законодательство прямо не предусматривает обязательность аудита. Характер и масштабы такой проверки зависят от желания клиента.

4. В зависимости от повторяемости аудиторских проверок:

- *первоначальный аудит*, который осуществляется аудитором или аудиторской фирмой впервые;

- *повторяющийся аудит*, осуществляемый при длительном сотрудничестве с одной аудиторской фирмой.

5. По назначению:

- *налоговый аудит* — это аудиторская проверка правильности и полноты начисления и уплаты налогов, соблюдения налоговой политики;

- *ценовой аудит* — это проверка обоснованности установления цены на заказ. Применяется в развитых странах при проверке обоснованности бюджетных ассигнований (например, расходов на оборонный заказ);

- *специальный аудит* (экологический, операционный и др.) — это проверка конкретных аспектов, соблюдения определенных процедур, норм и правил, обычно с целью подтверждения законности, добросовестности и эффективности деятельности управляющих, правильности составления налоговой отчетности, использования социальных фондов и др.

1.4. Внутренний и внешний аудит

Под *внешним аудитом* понимают независимую экспертизу и анализ публикуемой финансовой отчетности хозяйственного субъекта с целью определения ее достоверности, полноты и соответствия законодательству, а также консультирование по учетным, налоговым, финансовым, организационным и другим вопросам.

Институт внутренних аудиторов (ИА) дает следующее определение внутреннего аудита: «*Внутренний аудит* есть независимая деятельность организации по проверке и оценке ее работы в ее интересах. Цель внутреннего аудита — помочь членам организации эффективно выполнять свои функции»⁶.

Внутренний аудит, в отличие от внешнего, осуществляется работниками самого предприятия (самостоятельным структурным подразделением или управлением) и предназначен для внутрихозяйственного контроля финансового состояния, источников затрат, диагностирования системы управления, выявления резервов и обеспечения администрации рекомендациями по повышению эффективности экономики предприятия.

Договор для выполнения внешнего аудита может заключаться со следующими заказчиками:

1) владельцами предприятий (акционерами, инвесторами) — для выявления действительного положения дел, оценки деятельности администрации и получения прогноза дальнейшего развития событий;

2) администрацией предприятия — для проведения экспертизы финансово-хозяйственной деятельности и получения рекомендаций по финансовой стратегии и повышению эффективности хозяйствования;

3) коммерческими банками — для проведения экспертизы финансово-хозяйственной деятельности и платежеспособности клиента;

4) и иными третьими лицами.

Кроме того, заказчиками внешнего аудита могут выступать и пользователи, которые непосредственно не заинтересованы в результатах деятельности фирмы, но представляют и защищают интересы указанных пользователей информации. К ним относятся консультанты по финансовым вопросам, регулирующие органы, юристы, пресса и информационные агентства, торгово-производственные ассоциации, профсоюзы, научно-исследовательские организации и другие.

⁶ Робертсон Дж. Аудит. С. 6.

Некоторые виды внутреннего аудита называются управленческим, или производственным, аудитом. Основными задачами данного аудита являются проверка и совершенствование управления предприятием, качества производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования средств, их экономии.

Управленческий аудит, выполняемый независимыми аудиторами, является одним из видов консультационных услуг клиенту для повышения эффективности использования его мощностей и ресурсов и достижения намеченных целей.

Необходимость и значение внутреннего аудита определяется функциями управленческих структур. Потребность во внутреннем аудите возникает по той причине, что верхнее звено руководства непосредственно не занимается контролем повседневной деятельности предприятия, в связи с чем оно испытывает потребность в информации об этой деятельности на более низких уровнях или в подтверждении достоверности отчетов менеджеров низших уровней. Внутренний аудит можно рассматривать как деятельность, сопряченную с управленческим контролем.

Тесты к теме

1. Многие профессии имеют сходные критерии, но аудиторская обладает таким, который отличает ее от большинства других профессий. Этот критерий:

- а) общая компетентность;
- б) должная профессиональная компетентность;
- в) независимость;
- г) владение техническими профессиональными приемами.

2. Потребность в аудите вызвана:

- а) необходимостью получения информации для управления;
- б) зависимостью последствий принимаемых решений от качества информации;
- в) необходимостью подтверждения достоверности и правдивости финансовой отчетности.

3. Текущий контроль за осуществлением экономической политики и качеством управления предприятием — это:

- а) внутренний аудит;
- б) внешний аудит.

4. Сопутствующие аудиту услуги подразделяются:

- а) на услуги действия, контроля, информационные;
- б) услуги восстановления, контроля, информационные;
- в) услуги консультационные, информационные, методические.

5. Согласны ли вы с каждым из следующих утверждений (отметьте неправильное). Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, это:

- а) информационное обслуживание;
- б) ведение бухгалтерского учета;
- в) анализ хозяйственной и финансовой деятельности;
- г) подбор и тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта.

Ситуации к теме

Ситуация 1.1

Задание: определите основные отличия внешнего и внутреннего аудита. Результаты представьте в форме таблицы. Макет таблицы приведен в приложении 1.

Ситуация 1.2

Крупное торговое предприятие обращается в аудиторскую фирму с просьбой перепроверить суммы налогов, перечисленных в бюджет. Высказывается предположение о недостаточной компетентности главного бухгалтера.

Задание: укажите сопутствующие виды аудиторских услуг, которые аудиторская фирма может оказать экономическому субъекту в сложившейся ситуации.

Ситуация 1.3

Фирма «Марта» в декабре 2014 г. обратилась в аудиторскую фирму с предложением о предоставлении услуг по восстановлению

аналитического учета за декабрь 2014 г. Договор был заключен, услуги предоставлены и оплачены в декабре 2014 г. В феврале 2015 г. фирма «Марта» обратилась в эту же аудиторскую фирму с предложением заключить договор на предоставление услуг по подтверждению бухгалтерской отчетности за 2014 г.

Задание:

1. Установить, примет ли данное предложение аудиторская фирма.

2. Ответить, может ли аудиторская фирма заключить договор на оказание услуг по подтверждению бухгалтерской отчетности фирмы «Марта» за 2014 г.

Ситуация 1.4

Фирма «Капитал» с целью расширения производственной деятельности обратилась в банк в январе 2015 г. за предоставлением кредита. Банк запросил бухгалтерскую отчетность организации за 2014 г. и аудиторское заключение о ее достоверности. Фирма «Капитал» в соответствии с критериями обязательности подтверждения отчетности независимыми экспертами не подлежит обязательной аудиторской проверке. Однако в ноябре 2014 г. в организации была проведена документальная проверка налоговой инспекцией. Фирма «Капитал» предлагает акт документальной проверки налоговой инспекции в качестве подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности.

Задание: определить, примет ли данное предложение банк для предоставления коммерческого кредита фирме «Капитал» на цели развития производства.

Тема 2. Аудиторская деятельность и ее регулирование

2.1. Формирование подходов к регулированию аудиторской деятельности

Формирование концепций регулирования аудиторской деятельности в той или иной стране происходит на базе существующих правовых и учетных систем.

В связи с этим изучение данного вопроса начнем с базовых характеристик существующих правовых систем.

Виды правовых систем⁷

<i>Системы, основанные на нормах права</i>	<i>Системы, основанные на общем или прецедентном праве</i>
Страны континентальной Европа Основной источник права — закон. Правовые нормы регулируют общий круг отношений. Частное право кодифицировано и состоит из гражданского и торгового права. Данная правовая система жестко и детально регламентирует правила ведения бухгалтерского учета.	Страны: США, Великобритания Законодательство построено на судебных решениях, которые регулируют конкретные отношения и образуют единую систему права. Учетные стандарты определяются неправительственными профессиональными ассоциациями бухгалтеров.

Существующая в стране система права определяет и общие подходы к формированию законодательной базы аудиторской деятельности. Основные концепции регулирования аудиторской деятельности могут быть двух видов: с жестким государственным регулированием и саморегулируемые модели аудита.

Для стран, имеющих первый вид правовой системы, характерно преобладание роли государства в регулировании аудиторской деятельности. Государство устанавливает основные ограничения в данной сфере и оставляет за государственными органами контрольно-надзорные функции. Государственным органам предоставлены полномочия по аттестации и лицензированию, контролю качества, лишения лицензий и др. Устанавливается обязательный характер стандартов аудиторской деятельности. Роль профессиональных объединений незначительна и ограничивается участием в подготовке и обсуждении законодательных актов, защите и представлении интересов членов организаций. По сути, формируется полугосударственная структура, которая дополняет деятельность государственных контрольных органов. Сфера

⁷ Новикова Т. Ю., Королева Г. А. Аудит. Раздел 1: Теория аудита. С. 24.

ее применения определяется критериями обязательного аудита. Инициатором законодательных изменений выступают государственные уполномоченные органы.

В системах, основанных на прецедентном праве, законодательная инициатива принадлежит профессиональным общественным институтам. Ведущая роль принадлежит профессиональным организациям, которые проводят аттестацию, контроль качества аудита, разрабатывают стандарты и нормы аудита. Государственное регулирование осуществляется в рамках общего регулирования экономики и других сфер. Существует нескольких типов аудиторов: независимые, внутренние, государственные, аудиторы-контролеры и др. Для данной модели характерно, что профессиональные принципы, нормы, правила, признаваемые аудиторскими организациями и аудиторами, занимают центральное место в системе регулирования.

Общее регулирование осуществляется названными институтами совместно с государственными органами. Данный подход получил название англо-американского.

Дополнительно выделяют смешанную модель — южноамериканскую, она характерна для стран бывших колоний и зависит от того, какая страна была колонизатором.

Общая характеристика концепций регулирования аудиторской деятельности представлена в приложении 2.

2.2. Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике. Особенности регулирования аудита в России — регламентация централизованными органами и участие в регулировании профессиональных аудиторских организаций — не позволяют однозначно отнести отечественную модель регулирования аудиторской деятельности к первому или второму виду регулирования аудиторской деятельности.

Сейчас законодательная инициатива в области регулирования аудиторской деятельности принадлежит преимущественно государственным структурам. В государственном регулировании данной сферы можно выделить два аспекта: долговременный и оперативный. Первый связан в основном с созданием и вводом в действие законодательных и иных нормативных актов, второй — с воздействием на саморегулируемые аудиторские организации. Первый аспект реализуется через систему нормативного регулирования аудиторской деятельности. Роль саморегулируемых организаций аудиторов связана с обеспечением надлежащего качества аудиторских услуг в интересах всего общества и предоставлением дополнительных гарантий непосредственным заказчикам аудиторских услуг.

К основным нормативным актам, регулиующим вопросы аудиторской деятельности в Российской Федерации, относятся:

- Гражданский кодекс Российской Федерации;
- Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях»;
- постановления правительства РФ об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;
- приказ Минфина России от 27.05.2010 № 51н «Об утверждении Порядка создания единой аттестационной комиссии»;
- перечень «Области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене на получение квалификационного аттестата аудитора» (одобрен Советом по аудиторской деятельности 11.07.2011, протокол № 1).

В России система регулирования аудиторской деятельности находится в стадии существенных преобразований. Происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих аудиторскую деятельность, определение роли и функций государственных органов и саморегулируемых организаций аудиторов, постепенный переход на международные стандарты аудита.

2.3. Система органов, осуществляющих регулирование аудиторской деятельности в России

В соответствии со ст. 15 ФЗ «Об аудиторской деятельности» функции федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет уполномоченный федеральный орган исполнительной власти. Основные функции уполномоченного федерального органа представлены в положении об уполномоченном федеральном органе, утвержденном правительством РФ.

Уполномоченным федеральным органом, регулирующим аудиторскую деятельность, определено Министерство финансов РФ. Основные функции уполномоченного органа:

1) выработка государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) нормативно-правовое регулирование в сфере аудиторской деятельности, в том числе утверждение федеральных стандартов аудиторской деятельности, принятие в пределах своей компетенции иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;

3) ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов, контрольного экземпляра реестра аудиторов и аудиторских организаций;

4) анализ состояния рынка аудиторских услуг в Российской Федерации.

Уполномоченный орган обладает правом надзора за деятельностью объединений аудиторов. Предметом такого контроля (надзора) является соблюдение саморегулируемыми организациями аудиторов требований законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность.

Для учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности создается совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе (ст. 16 ФЗ). Положение о совете и его состав утверждены руководителем уполномоченного федерального органа (министром финансов РФ) (приказ №146н от 29 декабря 2009 г.).

Основные функции совета:

1) рассмотрение вопросов государственной политики в сфере аудиторской деятельности;

2) рассмотрение проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендация их к утверждению уполномоченным федеральным органом;

3) одобрение порядка разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекса профессиональной этики аудиторов, определение областей знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене;

4) оценка деятельности саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и аудиторов;

5) внесение на рассмотрение уполномоченного федерального органа предложений о порядке осуществления уполномоченным федеральным органом по контролю и надзору внешнего контроля качества работы аудиторских организаций;

6) рассмотрение обращений и ходатайств саморегулируемых организаций аудиторов в сфере аудиторской деятельности и внесение соответствующих предложений на рассмотрение уполномоченного федерального органа;

7) осуществление в соответствии с Федеральным законом и положением о совете по аудиторской деятельности иных функций, необходимых для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

Общественное регулирование аудиторской деятельности осуществляют саморегулируемые организации аудиторов.

Согласно ст. 17 ФЗ саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности.

Для регистрации некоммерческой организации в качестве саморегулируемой организации аудиторов необходимо выполнение следующих условий.

1. В ее состав должно входить в качестве членов не менее 10 000 физических лиц или не менее 2 000 аудиторских организаций.

2. У организации должны быть утвержденные правила осуществления внешнего контроля качества работы аудиторов, правила независимости и кодекс профессиональной этики аудиторов.

3. Организация должна обеспечивать дополнительную имущественную ответственность каждого ее члена перед потребителями аудиторских услуг и иными лицами посредством формирования компенсационного фонда.

Саморегулируемая организация разрабатывает и утверждает стандарты аудиторской деятельности, обязательные к выполнению ее членами, организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации. Она также участвует в создании и деятельности единой аттестационной комиссии.

Любая аудиторская организация и любой индивидуальный аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов. Требования к аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам при вступлении в СРО представлены в приложении 4.

2.4. Аттестация и повышение квалификации аудиторов

В соответствии со ст. 4 ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудитором является физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов.

Вопросы аттестации определены:

- ст. 11 ФЗ «Об аудиторской деятельности»,

- приказом Минфина от 03 июня 2013 г. № 32н «Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации»,

- приказом Минфина от 27 мая 2010 г. № 51н «Об утверждении порядка создания единой аттестационной комиссии»,

- приказом Минфина от 6 декабря 2010 г. № 161н «Об утверждении порядка выдачи квалификационного аттестата аудитора и формы квалификационного аттестата аудитора» и др.

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности — это проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, проводимая в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим данный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора, который не имеет ограничения срока своего действия.

К претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора предъявляются следующие обязательные требования:

- наличие документа о высшем образовании, полученном в образовательных учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию;

- наличие на момент объявления результатов квалификационного экзамена стажа работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности или ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности, не менее трех лет. При этом не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, перечень документов, подаваемых вместе с заявлением о допуске к аттестации, количество и типы аттестатов, программы квалификационных экзаменов и порядок их сдачи определяются уполномоченным федеральным органом.

Порядок проведения аттестации регулируется приказом Минфина от 19.03.2013 № 32н (в ред. приказа Минфина России от 20.08.2013 № 83н) «Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации».

Квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми саморегулируемыми организациями аудиторов. За прием квалификационного экзамена с претендента взимается плата, размер и порядок взимания которой устанавливается единой аттестационной комиссией.

Квалификационный экзамен состоит из компьютерного тестирования и письменного экзамена. Необходимый минимум: не менее 86 баллов по первой части экзамена и не менее 67 — по второй части.

Претендентам, успешно сдавшим экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора. Оформление и выдача аттестатов осуществляется саморегулируемыми организациями аудиторов. Аттестат 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 той саморегулируемой организацией, членом которой он является.

Минимальная продолжительность такого обучения не может быть менее 120 часов за 3 последовательных календарных года и менее 20 часов в каждый год.

Перечень случаев, при которых аннулируется аттестат, установлен статьей 12 ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Решение об аннулировании аудитора квалификационного аттестата принимается саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение саморегулируемой организации в суд в течение трех месяцев со дня получения решения об аннулировании аттестата аудитора.

Лица, квалификационные аттестаты которых аннулированы по причине получения по подложным документам, разглашения аудиторской тайны, несоблюдения требований независимости, несоблюдения требований федерального закона и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, подписания аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение трех лет со дня принятия решения об аннулировании аттестата.

Лица, квалификационные аттестаты которых аннулированы по приговору суда, не вправе повторно обращаться с заявлением

о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течение срока, предусмотренного вступившим в законную силу приговором суда.

Тесты к теме

1. Какой деятельностью могут заниматься союзы, ассоциации и другие объединения аудиторов?

- а) координировать деятельность своих членов и защищать их интересы;
- б) непосредственно заниматься аудиторской деятельностью;
- в) заниматься и тем и другим одновременно.

2. Повышение квалификации для аудиторов, имеющих квалификационный аттестат, осуществляются в объеме (количество часов в год):

- а) 120;
- б) 40;
- в) не менее 20.

3. Главный бухгалтер организации «А» для проведения обязательной аудиторской проверки пригласила аудиторскую организацию, где работает аудитором ее дочь, которая была включена руководителем аудиторской организации в группу аудиторов, направленных на проверку организации «А». Это случай, когда:

- а) нарушается принцип независимости аудитора;
- б) между аудитором и клиентом уже сложились доверительные отношения;
- в) родственные связи помогают бизнесу.

4. Принцип аудита, заключающийся в соблюдении приоритета общественных интересов, в поддержании высокой репутации профессии и воздержании от совершения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии, нанести ущерб ее общественному имиджу, называется:

- а) принцип профессиональной компетенции;
- б) принцип профессионального поведения;
- в) принцип объективности.

5. При защите интересов клиента в суде аудитор получил информацию, что защищаемые им интересы возникли в нарушение закона. Аудитор, исходя из принципа соблюдения общественных интересов:

- а) продолжит защищать интересы клиента;
- б) разгласит полученную информацию, предоставив подтверждающие документы суду;
- в) откажется от защиты клиента.

Ситуации к теме

Ситуация 2.1

При прохождении аттестации претендент получил следующие результаты:

- правильно ответил на 49 тестов;
- при сдаче письменного экзамена по разделу «Основы правового регулирования имущественных отношений» получил 8 баллов, по разделу «Налогообложение юридических и физических лиц» — 8 баллов, по разделу «Финансы организаций» — 10 баллов; по разделу «Бухгалтерский учет и отчетность» — 10 баллов, по разделу «Аудит» — 8 баллов;
- практическую задачу по аудиту не решил и получил 0 баллов.

Здание: ответить, какое решение в отношении претендента вынесет экзаменационная комиссия.

Ситуация 2.2

В процессе многолетней работы на рынке аудиторских услуг у аудиторской организации сформировался банк данных об организациях-клиентах. Так как большинство клиентов — это акционерные общества, акции которых имеют хождение на вторичном рынке ценных бумаг, аудиторская организация приняла решение использовать имеющуюся у нее информацию

о деятельности предприятий и организаций для проведения платных консультаций на фондовой бирже.

Задание: оценить принятое решение.

Ситуация 2.3

Клиент по окончании проверки попросил сделать ему копии рабочих бумаг аудитора, чтобы к проверке следующего года он мог заранее подготовить всю требуемую документацию.

Задание: определить, какой должна быть реакция аудитора на подобную просьбу.

Ситуация 2.4

В рамках новой рекламной кампании аудиторская фирма «БИЗНЕС-Партнер» разместила в журнале «Бухгалтерский учет» объявление следующего характера:

«Аудиторская фирма «БИЗНЕС-Партнер» оказывает широкий спектр услуг: от проведения обязательного аудита до анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Наши цены ниже, чем цены в других аудиторских фирмах региона, а уровень услуг выше! Обращайтесь к нам и вы не пожалеете!»

Задание: определяет ли такая реклама принципы продвижения профессиональных услуг в аудите? Если да, то в чем выразилось нарушение?

Тема 3. Процедуры аудита. Аудиторские доказательства

3.1. Аудиторские доказательства, их виды и источники получения

Требования к аудиторским доказательствам приведены в федеральном стандарте аудиторской деятельности 7/2011 «Аудиторские доказательства».

В соответствии с ФСАД 7/2011 аудиторские доказательства — это информация, которая подтверждает и не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности. Федеральные

стандарты предъявляют требования к качеству и количеству аудиторских доказательств, к качеству аудита в целом и профессиональному суждению аудитора, к рабочим документам, в которых отображаются собранные аудиторские доказательства.

Понятия доказательств в целом, их достаточности и надлежащего характера являются одними из концептуальных понятий аудита. Согласно ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», прежде чем приступить к формированию мнения, аудитор должен убедиться, достигнута ли в ходе аудита достаточная уверенность в том, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений в результате недобросовестных действий или ошибок. Указанное убеждение должно базироваться на выводах относительно того, были ли получены достаточные надлежащие аудиторские доказательства и являются ли неисправленные искажения, взятые по отдельности или в совокупности, существенными (п. 10 ФСАД 1/2010).

В ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства» определено, что достаточность является количественной оценкой (ранее — мерой) и зависит от аудиторской оценки риска существенного искажения бухгалтерской отчетности (чем выше риск, тем больше требуется доказательств), а также от качества таких доказательств (чем выше их качество, тем меньше требуется доказательств).

Надлежащий характер — качественная оценка аудиторских доказательств, которая характеризует уместность и надежность выводов, лежащих в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (п. 2 ФСАД 7/2011).

Различают внутренние, внешние и смешанные аудиторские доказательства.

Внешние — доказательства, полученные от третьей стороны в письменном виде, обычно по запросу аудиторской организации.

Внутренние — информация, полученная аудитором на конкретном предприятии.

Смешанные — включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

По ценности и достоверности сначала идут внешние доказательства, затем — смешанные и внутренние. Доказательства должны быть релевантными (т. е. существенными, ценными) и достаточными (определяемыми на основе оценки системы внутреннего контроля и величины аудиторского риска). Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах в виде записей об изучении и оценки постановки бухгалтерского учета организации внутреннего контроля, а также таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов аудиторских процедур. Они используются при составлении аудиторского заключения.

К аудиторским доказательствам относятся⁸:

а) документы и информация бухгалтерского учета аудируемого лица;

б) информация, полученная из других источников. В частности, информация, полученная в ходе предыдущего аудита (при условии, что аудитор убедился в отсутствии изменений после окончания предыдущего аудита, которые могли бы повлиять на применимость этой информации для целей текущего аудита); информация по результатам выполнения процедур внутреннего контроля качества аудитора, регулирующих порядок решения вопроса о принятии на обслуживание нового клиента или продолжении сотрудничества с уже существующим клиентом; информация, подготовленная физическим или юридическим лицом, оказывающим услуги по проведению экспертной оценки, не связанные с бухгалтерским учетом или аудитом, привлекаемым аудируемым лицом в процессе подготовки бухгалтерской отчетности.

В международной и российской практике для систематизации сбора аудиторских доказательств применяют систему определенных категорий — предпосылок подготовки отчетности. Согласно ФСАД 7/2011 предпосылки — это утверждения руководства, выраженные в явном или неявном виде по поводу признания, оценки и раскрытия в бухгалтерской отчетности

⁸ Аудиторские доказательства. Федеральный стандарт аудиторской деятельности 7/2011. URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/audit/standarts/>

объектов бухгалтерского учета. В стандарте содержится развернутый перечень предпосылок: в отношении групп однотипных операций, событий; предпосылки, относящиеся к сальдо счетов на конец периода; предпосылки, относящиеся к представлению и раскрытию. Отдельные предпосылки определяются на уровне статей бухгалтерской отчетности, групп операций и остатков по счетам. Выбор и постановка конкретных задач также являются профессиональным суждением аудитора.

3.2. Аудиторские процедуры, используемые для получения доказательств

Федеральный стандарт аудиторской деятельности 7/2011 «Аудиторские доказательства» определяет требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обязанностей аудиторской организации по выбору и выполнению аудиторских процедур получения информации, которая подтверждает или не подтверждает предпосылки составления бухгалтерской отчетности и исходя из которой аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности (аудиторские доказательства).

Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры либо сочетания их. В табл. 2 приведены аудиторские процедуры и их краткое содержание.

Аудиторские доказательства аудитор должен получить путем выполнения процедур оценки рисков и дальнейших аудиторских процедур, которые состоят

- из тестов средств контроля, выполняемых в соответствии с требованиями федеральных стандартов аудиторской деятельности или на основании профессионального суждения аудитора;
- процедур проверки по существу, включающих детальные тесты и аналитические процедуры проверки по существу.

Аудиторские доказательства подлежат рассмотрению аудитором в совокупности, а не по отдельности. При этом большая уверенность обеспечивается, как правило, при рассмотрении

непротиворечивых аудиторских доказательств из разных источников или разных по характеру аудиторских доказательств.

Таблица 2

***Аудиторские процедуры,
используемые при проведении проверки***

<i>№ п/п</i>	<i>Название процедуры</i>	<i>Краткое содержание</i>
1	Запрос	При выполнении аудиторской процедуры запроса аудитор обращается к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся работниками аудируемого лица или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему аудитора вопросу и оценивает их ответы на такое обращение
2	Инспектирование	Изучение созданных аудируемым лицом или полученных аудируемым лицом извне учетных записей и документов на бумажном или электронном носителе информации, а также осуществление физического осмотра материальных активов
3	Наблюдение	Аудитор изучает процесс или процедуру, выполняемую другими лицами
4	Подтверждение	Аудитор получает аудиторское доказательство непосредственно от третьей стороны в виде ответа в письменной форме на бумажном или электронном носителе
5	Пересчет	Проверка точности арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах, учетных записях
6	Повторное проведение	Аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица
7	Аналитические процедуры	Оценка финансовой информации на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера. Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными

3.3. Аналитические процедуры

При проведении аудиторской проверки для получения аудиторских доказательств видное место отводится аналитическим процедурам. Аналитические процедуры представляют собой разновидность проверок финансовой информации путем проведения исследований и сравнения данных и тенденций. Аналитические процедуры предусматривают анализ бухгалтерских записей, поиск документов о «подозрительных» суммах и источниках информации, которые при обнаружении требуют проведения дальнейших исследований. Назначение аналитических процедур состоит в содействии аудитору в проведении аудиторской проверки; обеспечении тестирования в целях получения ответов на возникающие вопросы; в проведении анализа финансово-экономической деятельности организации.

Аудитору целесообразно выполнять аналитические процедуры на протяжении всего процесса аудита. Применение аналитических процедур позволяет повысить качество и сократить затраты времени на проведение аудита.

Аналитические процедуры в аудите можно рассматривать с двух сторон (см. рис. 2).

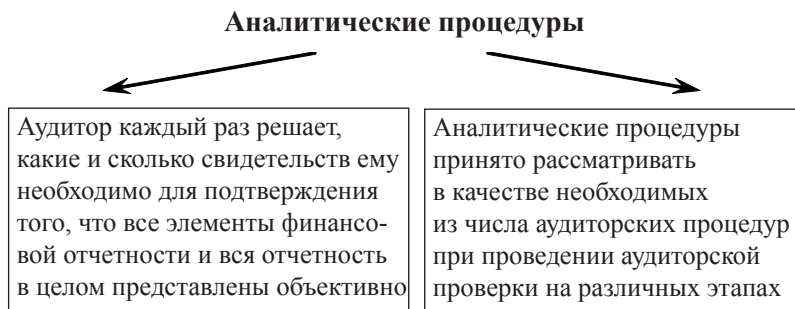


Рис. 2. Сущность аналитических процедур

Следует отметить, что на каждом этапе аудиторской проверки аудитор вправе самостоятельно использовать любую из перечисленных процедур в меру своей квалификации и своего видения объекта исследования.

Выполнение аналитических процедур основывается на предположении, что между данными существуют определенные взаимосвязи и они имеют место при отсутствии доказательств противного. Исследование этих связей обеспечивает аудиторские свидетельства полноты, точности и законности данных, произведенных учетной системой.

Федеральное правило (стандарт) № 20 «Аналитические процедуры», а также международные нормативы аудита предусматривают, что доверие аудитора к результатам аналитических процедур зависит

- от существенности рассматриваемых счетов бухгалтерского учета и частей финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- аудиторских процедур, направленных на достижение тех же целей (например, выполняемые при анализе перспективы погашения дебиторской задолженности аудиторские процедуры, в частности проверка последующих поступлений денежных средств, могут подтвердить выводы, сделанные в результате применения аналитических процедур в отношении распределения дебиторов по срокам оплаты);

- точности, с которой могут предполагаться результаты аналитических процедур;

- оценки неотъемлемого риска и риска средств.

Кроме того, значение аналитических процедур косвенно выражается еще в том факте, что они обычно обходятся дешевле, чем более детализированные процедуры, ориентированные на первичные документы и на регистры синтетического и аналитического учета.

В соответствии с п. 6 федерального правила (стандарта) № 20 аналитические процедуры используются и при планировании аудитором характера, временных рамок и объема других аудиторских процедур; в качестве аудиторских процедур проверки по существу, в качестве общей обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчетности на завершающей стадии аудита.

Таким образом, эффективность аналитических процедур зависит от того, какие данные финансового и нефинансового характера предоставляет клиент.

3.4. Использование работы эксперта при сборе аудиторских доказательств

В случае привлечения специалиста аудиторы должны руководствоваться правилом (стандартом) «Использование работы эксперта».

В качестве эксперта может быть привлечен не состоящий в штате данной организации специалист, имеющий достаточные знания и опыт в определенной области, отличной от бухучета и аудита. Это может быть оценщик, инженер, геолог и другие. Экспертом может быть юридическое лицо. Экспертом не может выступать учредитель, собственник, акционер, руководитель или иное должностное лицо проверяемого экономического субъекта, а также лицо, ранее оказывавшее данному субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета.

Возможность привлечения эксперта указана в законе «Об аудиторской деятельности в РФ», где сказано о необходимости соблюдения независимости. Привлечение эксперта должно быть отражено в договоре на проведение аудиторской проверки, а если такая необходимость возникла в ходе проверки, то нужно поставить в известность заказчика и получить его разрешение. Отказ руководства должен быть оформлен в письменной форме. В этом случае аудиторское заключение может быть модифицировано. Как правило, с экспертом заключается договор возмездного оказания услуг, куда дополнительно включаются:

- указание цели и объема работы;
- описание вопроса, в отношении которого требуется заключение;
- описание взаимоотношений эксперта с экономическим субъектом, если это требуется;
- условие конфиденциальности информации экономического субъекта;
- сведения о предположениях и методах, которые эксперт собирается использовать в своей работе;
- описание формы и содержания заключения эксперта.

Аудиторская организация может использовать работу эксперта при проведении аудита лишь с согласия экономического

субъекта, в отношении которого эта организация проводит аудит. В случае отказа экономического субъекта от использования работы эксперта необходимо отразить это в письменной форме. Аудитор в такой ситуации рассматривает вопрос о подготовке по результатам проведенного аудита модифицированного аудиторского заключения.

Заключение эксперта должно быть достаточно полным и подробным, с тем чтобы опытный аудитор и (или) другой эксперт, ознакомившись с ним, мог получить представление о проведенной экспертом работе. Оценивая результаты работы эксперта, аудитор принимает решение о возможности их использования в качестве аудиторских доказательств. Если они значительно расходятся с другими доказательствами, полученными аудитором, то нужно провести дополнительные процедуры или привлечь другого эксперта.

3.5. Документирование аудита

Аудиторская документация является доказательством проделанной работы и может быть использована для разрешения конфликтной ситуации, но главное — она помогает упорядочить процесс аудита, вести его по разработанной для аудиторской фирмы схеме.

Основные требования к содержанию, оформлению и хранению документации определены правилом (стандартом) «Документирование аудита».

В аудиторской документации выделяют 2 группы:

- 1) нормативно-справочная и налоговая документация;
- 2) рабочие документы, создаваемые аудиторской организацией, а также полученные от экономического субъекта или третьих лиц.

К рабочим документам относится:

- 1) информация относительно организационно-правовой формы и организационной структуры экономического субъекта;
- 2) извлечение или копии учредительные документов и других юридических документов;

3) материалы, свидетельствующие о планировании аудита и программы;

4) записи об изучении и оценке системы бухучета и внутреннего контроля;

5) анализ хозяйственных операций и остатков по счетам;

6) сведения о том, кем и когда выполнялись аудиторские процедуры;

7) письма-подтверждения, полученные от экономического субъекта и третьих лиц;

8) записи о характере, дате проведения, объеме проведенных процедур и результатах таких процедур;

9) выводы, сделанные аудиторской организацией по результатам аудита;

10) копии бухгалтерской и иной финансовой документации.

Формы рабочей документации самостоятельно разрабатываются аудиторской фирмой. Рабочая документация является собственностью аудиторской организации, а сведения, содержащиеся в ней, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией. Ни проверяемый экономический субъект, ни представители НС и иных государственных органов не имеют права требовать от аудиторской организации предоставлять рабочую документацию или ее копии полностью или частично, кроме случаев, предусмотренных законом. Рабочая документация должна содержать все сведения, необходимые и достаточные для составления аудиторского заключения, а также подтверждения того, что аудит проведен в соответствии с актами, регулирующими аудиторскую деятельность. Рабочая документация создается на любых носителях и каждый документ должен иметь идентификационный номер (система их построения и присвоения устанавливается аудиторской организацией).

Рабочие документы ведутся по каждому клиенту. Документация делится на документацию о постоянной информации и на документацию о текущей информации. Рабочие документы должны храниться в архиве организации не менее 5 лет.

Тесты к теме

1. Может ли аудиторская фирма при проверке отчетности экономического субъекта привлекать сторонних специалистов (экспертов):

- а) да, только с согласия проверяемого экономического субъекта;
- б) да, согласие экономического субъекта не требуется;
- в) не может привлекать сторонних специалистов к проверке.

2. Инспектирование — это:

- а) проверка аудитором записей, документов и материальных активов с целью получения аудиторских доказательств;
- б) взгляд аудитора на процесс или процедуры, выполняемые другими лицами;
- в) проверка аудитором точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях.

3. Аудиторские доказательства получают в результате проведения:

- а) комплекса тестов средств внутреннего контроля;
- б) необходимых процедур проверки по существу;
- в) комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

4. Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности у проверяемого экономического субъекта может быть признано существенным, если оно:

- а) влияет на достоверность бухгалтерской отчетности так сильно, что квалифицированный пользователь бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения;
- б) влияет на достоверность бухгалтерской отчетности так сильно, что заинтересованный пользователь бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения;
- в) является следствием неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности.

5. Проверка документов, касающихся имущества аудируемого лица:

а) предоставляет аудиторские доказательства права собственности, а не его существования или его оценки;

б) предоставляет аудиторские доказательства его оценки, а не права собственности или его существования;

в) предоставляет аудиторские доказательства его существования, а не права собственности или его оценки;

г) предоставляет аудиторские доказательства его существования, права собственности на него или его оценки.

Ситуации к теме

Ситуация 3.1

ООО «Виктория» обратилось в аудиторскую фирму с предложением заключения договора о предоставлении услуг, а именно: произвести оценку суммы нанесенного ущерба строительной организацией, осуществляющей ремонт на территории, прилегающей к складским помещениям фирмы.

Задание:

1. Установить, какие доказательства необходимо собрать аудитору для определения оценки нанесенного ущерба.

2. Каким образом аудитор может оценить нанесенный ущерб?

Варианты:

1. Ремонт на территории, прилегающей к складским помещениям, явился причиной возникновения пожара, при котором все материальные ценности полностью сгорели.

2. Ремонт на территории, прилегающей к складам, явился причиной прорыва в водоснабжении. В результате затопления складских помещений материальные ценности пришли в полную или частичную негодность для производственного потребления.

Ситуация 3.2

При определении стратегии и формировании плана проверки аудитором были выделены три основных цикла хозяйственных операций: цикл закупок, расчетов и продажи. В качестве доказательств аудитору представлены следующие документы:

- 1) выписки с расчетного счета организации в обслуживающем банке с прилагающимися к ним платежными поручениями;
- 2) акты сверки расчетов с поставщиками товаров по состоянию на конец проверяемого периода;
- 3) данные инвентаризации остатков товаров для перепродажи в последнем квартале проверяемого периода, проходившей в присутствии аудитора;
- 4) товарно-сопроводительные документы (накладные), счета-фактуры, записи в книге покупок по приобретенным товарам;
- 5) отчеты кассиров-операционистов, контрольные ленты кассовых аппаратов, записи в кассовой книге;
- 6) товарные отчеты и данные оперативного учета розничных продаж.

Справка. Аудитор проверяет данную организацию третий год подряд в рамках долгосрочного договора. Закупки товаров для перепродажи производятся за безналичный расчет со средней отсрочкой платежа в 30 календарных дней. Все продажи производятся за наличный расчет. Аналитический учет продаж в соответствии с принятой учетной политикой и организацией бухгалтерского учета ведется по группам товаров в разрезе отделов торгового предприятия; информационная система, позволяющая отслеживать движение отдельных товарных позиций, отсутствует.

Задание:

1. Указать аудиторские доказательства, достаточные и надлежащие для формирования уверенности в достоверности показателей отчетности по операциям проверяемого цикла;
2. Оценить надежность используемых аудиторских доказательств и причины выбора конкретных источников доказательств для проведения аудита.

Тема 4. Планирование аудиторской проверки

4.1. Сущность этапа планирования

При планировании аудиторской проверки следует руководствоваться правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита». Согласно данному стандарту планирование аудита предполагает

разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Назначение планирования состоит в следующем:

- разработке общего плана аудита с определением ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита;
- подготовке аудиторской программы с установлением объема, видов и последовательности проведения аудиторских процедур, достаточных для сбора аудиторских доказательств и формирования обоснованного мнения о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия.

Планирования должно проводиться аудиторской организацией в соответствии с общими и частными принципами.

К частным принципам относятся: комплексность, непрерывность, оптимальность планирования.

Принцип **комплексности** планирования аудита предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования — от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита.

Принцип **непрерывности** выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке планирования со сроками.

Принцип **оптимальности** планирования аудита заключается в том, что следует разработать несколько вариантов плана и затем выбрать оптимальный.

4.2. Процедуры выбора клиентов аудиторами

В экономической литературе всех клиентов принято подразделять на 2 группы:

1) к первой группе относятся клиенты, желающие получить положительное аудиторское заключение с минимальными затратами и более короткими сроками проведения;

2) ко второй группе относятся клиенты, заинтересованные в достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности организации и рассматривающие аудитора в качестве не только проверяющего, но и помощника в решении сложных вопросов, возникших в ходе проверки. С такой группой заказчи-

ков аудиторских услуг, как правило, заключаются долгосрочные договоры, включающие проведение собственно аудита и оказание сопутствующих услуг.

Процедуры выбора клиентов осуществляются в рамках этапа планирования. Каждая аудиторская компания самостоятельно разрабатывает критерии оценки потенциальных клиентов, необходимые для снижения аудиторского риска. К ним относятся:

- 1) оценка характера отрасли;
- 2) оценка целей аудиторской проверки у данного клиента и возможного использования ее результатов;
- 3) предварительная оценка потенциальной трудоемкости и сложности аудита, а также аудиторского риска;
- 4) оценка причин смены аудиторов;
- 5) знакомство с оговорками прежних аудиторских заключений;
- 6) аналитическая проверка отчетности;
- 7) предварительное знакомство с состоянием бухучета и отчетности, а также с текущими и предстоящими проблемами клиента;
- 8) выяснение характера и проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими потребителями информации;
- 9) оценка собственной способности аудиторской фирмы или аудитора к выполнению работы с точки зрения наличия соответствующего персонала, знания отрасли клиента.

В крупных аудиторских фирмах используются контрольные листы, на основании которых осуществляется оценка потенциальных клиентов по шкале риска (от низкого до высокого). Если результаты перечисленных или других процедур обнаруживают высокий риск аудита или задача оказывается слишком сложной и трудоемкой, клиенту отказывается в аудите.

4.3. Составление письма о согласии на проведение аудита

Письмо составляется в соответствии с правилом (стандартом) № 12 «Согласование условий проведения аудита». Ему предшествует официальное обращение экономического субъекта, содержащее просьбу об оказании аудита или сопутствующих

услуг. Письмо предназначено для письменного подтверждения договоренностей, взаимных прав, обязательств и ответственности, достигнутых на переговорах.

Данное письмо является офертой. Оно направляется исполнительному органу клиенту до заключения договора. Экономический субъект должен письменно подтвердить согласие на условия аудита, предложенные аудиторской организацией. Если подтверждение получено, то условия письма остаются в силе в течение действия соглашения о проведении аудиторской проверки.

Если цель и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре, то письмо-обязательство может не составляться, либо его содержание должно представлять дополнительную информацию для экономического субъекта.

Письмо, как правило, содержит обязательные указания по условиям аудиторской проверки, по обязательствам аудиторской организации, по обязательствам экономического субъекта. Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита

Данный документ составляется в основном при первоначальном аудите. Согласно п. 11 правила (стандарта) № 12 «Согласование условий проведения аудита» аудитор может принять решение не составлять каждый раз новое письмо о проведении аудита. Однако следующие факторы могут сделать целесообразным составление нового письма:

- любой признак, указывающий на неправильное понимание аудируемым лицом цели и объема аудита;
- любые пересмотренные или особые условия аудиторского задания;
- кадровые изменения в высшем руководстве, совете директоров или в структуре аудируемого лица;
- изменения в структуре собственности аудируемого лица;
- значительные изменения характера или масштабов деятельности аудируемого лица;
- требования законодательства Российской Федерации.

После подписания письма-обязательства представителями фирмы-клиента аудиторская фирма продолжает планирование аудита. Составляется «Задание на планирование аудита», в кото-

ром определяются экономический субъект, сумма планируемых затрат на проверку, сумма фактических затрат на проведение предварительного планирования, выражается мнение ответственного по планированию. Далее составляется договор на проведение аудиторской проверки.

4.4. Существенность: понятие и оценка ее уровня

Аудиторские организации в ходе проведения аудиторских проверок не должны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точностью, но обязаны установить ее достоверность во всех существенных отношениях.

Под **достоверностью** понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) 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.

Под **уровнем существенности** понимается то предельное значение ошибки отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При оценке существенности используют 2 основных подхода:

- индуктивный, предполагающий оценку существенности для каждой статьи, а затем суммирование оценок, при котором определяется общая материальность;

- дедуктивный, предполагающий определение существенности для финансовой отчетности в целом, а затем распределение оценки по отдельным статьям отчетности для определения объема работ по каждому счету.

Согласно стандартам РФ каждая аудиторская фирма устанавливает уровень существенности для каждого клиента по следующей методике: при нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта. Наборы этих показателей

могут быть различны в зависимости от отраслевых особенностей деятельности организации. Например, для легкой и пищевой промышленности — выручка от продажи, в торговле — валовой доход, для транспорта — стоимость основных средств и т. д.

Далее устанавливается допустимая доля в процентах отклонений от базовых показателей. Обычно как набор базовых показателей, так и допустимый процент отклонений от них может быть установлен методом экспертных оценок. Система базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности оформляется документально и применяется на постоянной основе. Такой документ утвержден исполнительным органом аудиторской фирмы.

Изменение порядка определения существенности в соответствии со стандартом возможно в следующих случаях:

1) при изменении законодательства в области б/у и налогообложения, затрагивающем порядок определения статей баланса или базовых показателей отчетности;

2) при изменении законодательства в области аудита, устанавливающим требования к методам определения уровня существенности;

3) при изменении аудиторской специализации;

4) при значительном изменении состава экономических субъектов, подлежащих аудиту, их принадлежности к другим отраслям народного хозяйства или другому роду деятельности.

Документ, описывающий систему бухгалтерских показателей и порядок нахождения уровня существенности, должен иметь открытый характер.

4.5. Аудиторский риск и его составляющие. Взаимосвязь между уровнем существенности и аудиторским риском

Аудиторский риск — оценка риска неэффективности предстоящей проверки аудитором, который в своем заключении сделал вывод о том, что бухгалтерская отчетность у клиента достоверна (это риск выдачи неправильного аудиторского заключения). Компоненты аудиторского риска представлены на рис. 3.

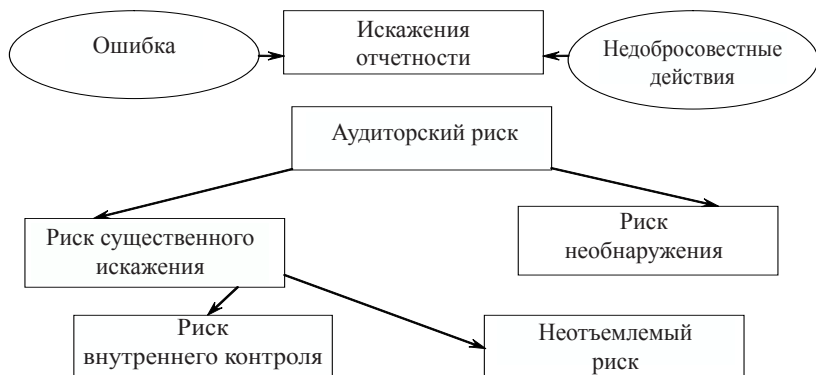


Рис. 3. Компоненты аудиторского риска

Различают два метода оценки аудиторского риска:

1) интуитивный (низкий, средний, высокий). В этом случае аудитор, исходя из собственного опыта и знания деятельности клиента, определяет риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций и использует эту оценку при планировании аудита;

2) расчетный, предполагающий оценку аудиторского риска путем составления и решения специальной факторной модели относительных величин.

Неотъемлемый риск — это субъективно определяемая аудитором вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, однотипной группе хозяйственных операций, отчетности экономического субъекта в целом до того, как такие искажения будут выявлены средствами системы внутреннего контроля или при условии допущения отсутствия таких средств. Оценивая данный вид риска, аудитор должен принимать во внимание следующие факторы:

- особенности функционирования и текущее экономическое положение в отрасли;
- особенности деятельности, осуществляемой данным экономическим субъектом;
- опыт и квалификацию работников, ответственных за ведение учета и подготовку отчетности и др.

Риск внутреннего контроля (контрольный риск) — субъективно определяемая аудитором вероятность того, что существующие на предприятии и регулярно применяемые средства системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности, и (или) препятствовать возникновению таких нарушений. Это вероятность пропуска ошибок, превосходящих допустимую величину системы внутреннего контроля. Понятие средств внутрихозяйственного контроля дано в стандарте «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита».

Для оценки данного риска используются специальные аудиторские процедуры, называемые тестированием средств контроля. Основной целью тестирования является проверка надежности работы системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля на протяжении всего отчетного периода.

Риск необнаружения — субъективно определяемая аудитором вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности. На основе оценки внутрихозяйственного риска аудитор должен определить допустимый в своей работе риск необнаружения, с учетом его минимизации спланировать соответствующие аудиторские процедуры.

Между уровнем существенности и аудиторским риском существует обратная зависимость: чем выше аудиторский риск, тем ниже уровень существенности и наоборот.

4.6. Разработка общего плана и программы аудита

Общий план должен служить руководством в осуществлении программы аудита. В процессе работы в план могут быть внесены изменения, но их причины должны документироваться.

Согласно правилу (стандарту) № 3 «Планирование аудита» в общем плане должны быть указаны ожидаемый объем, графики и сроки проведения проверки, сроки подготовки отчета и аудиторского заключения. При расчете сроков проверки следует

учесть реальные трудозатраты, уровень существенности, аудиторский риск, расчет затрат времени в предыдущем периоде. В общем плане рекомендуется предусмотреть:

- формирование аудиторской группы, численность и квалификацию auditors, привлекаемых к проведению аудита;

- распределение auditors в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;

- инструктирование всех членов команды об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и с положениями общего плана аудита;

- контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов auditors, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;

- разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;

- документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке того или иного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией ассистентам auditors и одновременно является для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы средством контроля качества работы.

Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок.

В зависимости от изменения условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Тесты к теме

1. На каких стадиях аудита должен приниматься во внимание уровень существенности?

- а) при планировании проверки;
- б) в процессе работы;
- в) при подведении итогов работы;
- г) при проведении выборочной проверки;
- д) на всех стадиях аудита.

2. Планируемый уровень существенности необходим:

- а) для определения допустимого уровня искажений в финансовой отчетности;
- б) установления объема аудита;
- в) оба ответа правильные.

3. Риск необнаружения — это:

- а) опасность необнаружения ошибок системой внутреннего контроля;
- б) опасность составления неверного заключения о достоверности финансовой отчетности;
- в) опасность, что выполняемые аудитором процедуры проверки не выявят существенных ошибок.

4. Выберите верное утверждение:

- а) внутренний риск может быть снижен в результате аудиторской проверки;

- б) деятельность организации-клиента оказывает влияние на внутренний риск;
- в) внутренний риск изменяется в зависимости от вида деятельности организации-клиента;
- г) аудитор может снизить риск при контроле путем внесения предложений по усовершенствованию СВК;
- д) если внутренний и контрольный риски низки, то аудитор может снизить степень детализации проверки;
- е) риск необнаружения находится на одном и том же уровне для всех областей проверки.

5. Аудиторская организация до подписания договора на оказание аудиторских услуг имеет право:

- а) на ознакомление с документами бухгалтерской отчетности;
- б) аванс;
- в) доступ к документам;
- г) доступ к материальным ценностям в присутствии ответственных лиц;
- д) получение разъяснений от должностных лиц.

Ситуации к теме

Ситуация 4.1

В ходе проведения обязательной аудиторской проверки коммерческой организации аудитору потребовались находящиеся у него дома нормативные документы и профессиональные комментарии к ним по проблемам бизнеса клиента. Не желая увеличивать сроки аудиторской проверки, аудитор взял первичные бухгалтерские документы клиента с собой на выходные дни.

Задание: оцените действия аудитора. Определите, какие проблемы могут возникнуть во взаимоотношениях руководства организации и аудитора.

Ситуация 4.2

Предприниматель в начале отчетного года заключил договор на абонементное консультационное обслуживание компании с поэтапной оплатой оказываемых услуг. В начале следующего

за отчетным года аудитор не получил причитающуюся ему сумму гонорара за последний этап работы. Руководство компании объяснило задержку оплаты проблемами финансирования и предложило аудитору в сжатые сроки провести аудиторскую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности с целью подтвердить баланс и выдать положительное заключение к общему собранию акционеров. Руководство также предложило заключить новый договор на проведение обязательной аудиторской проверки и в сумму гонорара включить сумму неустойки за задержку выплаты по последнему этапу работы.

Задание: обоснуйте действия аудитора.

Ситуация 4.3

Аудиторская фирма провела обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности компании. Аудитором исходя из методики, применяемой в компании, рассчитан общий уровень существенности 2 000 000–4 000 000 руб. (для остатков по счетам); 3 000 000–6 000 000 руб. (для оборотов по счетам). Заключение аудиторской фирмы, подписанное 25 марта 2014 г., передано заказчику аудита 3 апреля 2014 г. Собрание акционеров, на котором рассматривалась проаудированная бухгалтерская отчетность, состоялось 26 мая 2014 г.

Аудитору стали известны следующие события:

а) 13 марта 2014 г. вскрылся факт фальсификации результатов инвентаризации, проводимой в аудируемой организации в ноябре 2013 г. В результате сумма недостачи товаров на складе составила 6 000 000 руб.;

б) 20 апреля 2014 г. получено решение арбитражного суда о признании аудируемой организации виновной и присуждении штрафа за нарушение условий договора купли-продажи в сумме 1 000 000 руб. (выручка по данному договору отражена в первом квартале 2013 г.)

Задание: смоделируйте порядок действия аудиторской фирмы по ставшим ей известным событиям.

Ситуация 4.4

В ходе обязательной аудиторской проверки, проведя все необходимые процедуры, аудитор не нашел существенных наруше-

ний в бухгалтерской (финансовой) отчетности клиента. Завершая проверку, в частной беседе с одним из служащих компании аудитор получил конфиденциальную информацию о случаях хищений из цеха обработки драгоценных металлов.

Задание: проанализируйте ситуацию и обоснуйте действия аудитора.

Задание 4.1

Аудиторская фирма заключила договор на проведение обязательного аудита в компании «К». Основной вид деятельности аудируемой организации — строительство объектов производственного назначения, жилых домов.

Организация имеет большую номенклатуру инвентарных объектов основных средств, которые закреплены за материально ответственными лицами.

Последняя инвентаризация основных средств проведена в 2013 г., по ее результатам были выявлены как излишки, так и недостача основных средств.

В проверяемом периоде организация занималась обновлением основных средств, поскольку коэффициент их износа составляет 65 %. В ходе проверки аудитором установлено, что основным источником поступления является закупка основных средств у поставщиков. Однако часть основных средств получена в лизинг, от иностранной компании приняты автомашины-краны (по условиям контракта учет имущества ведет лизингодатель).

В четвертом квартале 2014 г. акционерное общество осуществило продажу строительных машин, первоначальная стоимость которых 350 000 руб., амортизация — 210 000 руб., продажная цена без НДС — 100 000 руб.

Аудитором установлено, что проверяемая компания осуществляет хозяйственным способом строительство 30-квартирного жилого дома (хозяйственным способом).

Во втором полугодии 2014 г. был выполнен подрядным способом капитальный ремонт строительных механизмов.

Выдержки из учетной политики:

1. Амортизация начисляется линейным методом.

2. Расходы на ремонт основных средств включаются в себестоимость строительно-монтажных работ по мере их выполнения. На основе информации, приведенной в сценарии, укажите те области учета основных средств, на которые необходимо обратить особое внимание в ходе аудита.

Задание: подготовьте программу аудита аудитора по разделу «Основные средства», исходя из предпосылок подготовки бухгалтерской отчетности, изложенных в федеральном стандарте аудиторской деятельности № 7/2010.

Тема 5. Заключительная стадия аудиторской проверки

5.1. Информация руководству экономического субъекта

Перед тем как представить аудиторское заключение, аудитор должен предоставить письменную информацию по результатам проведения аудита руководству аудируемой организации. В ней содержатся сведения об обнаруженных недостатках, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и рекомендации по их устранению.

Каждая аудиторская фирма должна разработать единые внутрифирменные требования к форме подготовки данной информации. В ней должны содержаться:

- реквизиты аудиторской организации, перечень и специализация всех аудиторов и иных специалистов, участвующих в аудите, их ФИО, даты выдачи квалификационных аттестатов;
- реквизиты экономического субъекта, перечень должностных лиц, ответственных за составление отчетности юридического лица;
- выявленные существенные нарушения установленного законодательства, которые влияют или могут повлиять на достоверность отчетности.

В качестве дополнительной информации могут быть указаны:

- особенности проведения проверки;
- данные о штате бухгалтерии;
- перечень областей или направлений проверки;
- результаты проверки подразделений, филиалов и т. п.;

- влияние частных результатов на итоги проверки всего экономического субъекта в целом.

Письменная информация составляется в 2 экземплярах: один направляется лицу, подписавшему договор на оказание услуг, или иному лицу в случае письменного указания лица, заключившего договор; второй остается у аудиторской организации.

В процессе проверки руководству проверяющей фирмой может быть представлен предварительный вариант письменной информации для внесения в учет и отчетность исправлений и уточнений.

Вместе с аудиторским заключением предоставляется окончательный вариант этой информации. Письменная информация является конфиденциальным документом.

В случае смены аудиторской организации руководство проверяемого экономического субъекта обязано предоставить новой аудиторской организации копии письменной информации не менее чем за 3 предшествующих финансовых года.

5.2. Структура и содержание аудиторского заключения

В результате проведенной проверки аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны выразить в аудиторском заключении свое мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Согласно ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности» аудиторское заключение должно содержать:

- а) наименование «Аудиторское заключение»;
- б) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
- в) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;
- г) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членом которой является, номер в реестре

аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов;

д) перечень (состав) бухгалтерской отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена;

е) распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской отчетности между аудируемым лицом и аудитором;

ж) сведения о работе, выполненной аудитором для выражения мнения (объем аудита);

з) мнение аудитора с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности;

и) подпись аудитора;

к) дату аудиторского заключения.

Аудиторское заключение, помимо указанного, должно содержать утверждение о том, что бухгалтерская отчетность была проаудирована аудитором.

Если договором на проведение аудита бухгалтерской отчетности предусмотрено проведение аудита в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности и международными стандартами аудита, то в дополнение к указанию, что аудит проведен в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, аудиторское заключение может содержать указание на международные стандарты аудита.

Аудиторское заключение должно быть датировано не ранее даты завершения процесса получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на основании которых аудитор выражает мнение, включая доказательства того, что:

а) бухгалтерская отчетность подготовлена в полном объеме и включает соответствующее раскрытие информации;

б) лица, обладающие соответствующими полномочиями, подтвердили, что они несут ответственность за данную бухгалтерскую отчетность.

Дата аудиторского заключения предоставляет пользователю основание полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на бухгалтерскую отчетность и аудиторское заключение события и операции, возникшие до этой даты и известные аудитору.

Аудиторское заключение должно быть составлено в письменном виде.

Аудиторское заключение подготавливается в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, причем аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения с прилагаемой бухгалтерской отчетностью.

5.3. Виды и формы аудиторских заключений

Виды и формы аудиторских заключений предусмотрены ФСАД 2/2010. В аудиторском заключении может быть выражено **немодифицированное** или **модифицированное** мнение о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудитор должен выразить немодифицированное мнение в случае, когда он приходит к выводу, что бухгалтерская отчетность отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение аудируемого лица и результаты его финансовой деятельности в соответствии с правилами отчетности.

Модифицированное мнение может быть выражено аудиторской организацией или индивидуальным аудитором согласно ФСАД 2/2010 в следующих формах: мнение с оговоркой, отрицательное мнение, отказ от выражения мнения.

На суждение аудитора влияет оценка неисправленных искажений в бухгалтерской отчетности (при наличии).

Аудитор должен модифицировать аудиторское мнение в случае, когда:

а) аудитор приходит к основанному на полученных аудиторских доказательствах выводу о том, что бухгалтерская отчетность в целом содержит существенные искажения;

б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств того, что бухгалтерская отчетность в целом не содержит существенных искажений.

Существенные искажения бухгалтерской отчетности могут быть связаны:

а) с принятой аудируемым лицом учетной политикой;

б) с тем, каким образом реализована принятая аудируемым лицом учетная политика;

в) с уместностью, правильностью и полнотой раскрытия информации в бухгалтерской отчетности.

Существенное искажение бухгалтерской отчетности, связанное с уместностью или соответствием отраженной в бухгалтерской отчетности информации принятым аудируемым лицом способам ведения бухгалтерского учета, может возникнуть:

а) в случае, когда бухгалтерская отчетность не раскрывает всей информации, предусмотренной правилами отчетности;

б) в случае, когда раскрытие информации в бухгалтерской отчетности осуществлено не в соответствии с правилами отчетности;

в) в случае, когда в бухгалтерской отчетности не раскрыта информация, необходимая для обеспечения достоверности этой отчетности.

Отсутствие возможности получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств (ограничение объема аудита) может быть следствием:

а) возникновения неконтролируемых аудируемым лицом обстоятельств;

б) обстоятельств, связанных с характером или сроком проведения аудита;

в) препятствий, установленных руководством аудируемого лица.

Выбор аудитором формы модифицированного мнения зависит:

а) от характера обстоятельств, явившихся причиной выражения модифицированного мнения: в результате существенного искажения бухгалтерской отчетности или возможного существенного ее искажения в случае отсутствия возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства;

б) суждения аудитора относительно степени распространения имевшего место или возможного влияния искажающих факторов на бухгалтерскую отчетность.

Аудитор должен выразить мнение с оговоркой в том случае, если:

а) аудитор, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является существенным, но не затронет большинство значимых элементов бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее — всеобъемлющим);

б) у аудитора отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

Влияние искажения признается всеобъемлющим с точки зрения степени распространения его на бухгалтерскую отчетность или степени возможного распространения его на бухгалтерскую отчетность для тех случаев, когда аудитор не имеет возможности получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства.

Аудитор должен выразить отрицательное мнение в том случае, когда, получив достаточные надлежащие аудиторские доказательства, он приходит к выводу, что влияние искажений, рассматриваемых по отдельности или в совокупности, является одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

Согласно п. 13 ФСАД 2/2010 мнение с оговоркой выражается, если у аудитора отсутствует возможность получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, на которых он мог бы основывать свое мнение, однако он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть существенным для бухгалтерской отчетности, но не всеобъемлющим.

Аудитор должен отказаться от выражения мнения в том случае, когда у него отсутствует возможность получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, на которых он мог бы основывать свое мнение, но он приходит к выводу, что возможное влияние необнаруженных искажений может быть одновременно существенным и всеобъемлющим для бухгалтерской отчетности.

В случае, когда аудитор модифицирует свое мнение, он должен в дополнение к обязательным элементам включить в аудиторское заключение отдельную часть с описанием обстоятельств, явившихся основанием для выражения модифицированного мнения (далее — специальная часть).

Специальная часть размещается непосредственно перед частью, содержащей мнение аудитора. В зависимости от формы модифицированного мнения специальная часть именуется «Основание для выражения мнения с оговоркой», «Основание для выражения отрицательного мнения», «Основание для отказа от выражения мнения».

Тесты к теме

1. Должен ли аудитор сообщить руководству аудируемого лица о недобросовестных действиях:

а) да, независимо от наличия и существенности их влияния на финансовую отчетность;

б) да, только в том случае, если недобросовестные действия оказали существенное влияние на финансовую отчетность;

в) нет, не должен, так как ответственность за выявление и возникновение недобросовестных действий несет руководство аудируемого лица.

2. Если аудитор высказал в заключении безоговорочно положительное мнение, означает ли это, что в непрерывности деятельности предприятия нет сомнения:

а) да, означает;

б) нет, не означает;

в) вопрос решается аудитором.

3. В ходе аудиторской проверки аудитор обнаружил, что в отчетности неполно отражено имущество экономического субъекта. Каким образом должен классифицировать этот факт аудитор?

а) в зависимости от обстоятельств, преднамеренности или непреднамеренности действий бухгалтера или руководителя;

б) как преднамеренное искажение;

в) не имеет права классифицировать этот факт.

4. В ходе проведения аудиторской проверки аудитор установил ошибки в учете, сделанные в прошлом году в бухгалтерском учете. В какой отчетный период аудитор должен предложить организации внести исправления в бухгалтерском учете?

- а) в том месяце прошлого года, когда установлена ошибка;
- б) в отчетности, составленной за отчетный период, в котором была обнаружена ошибка;
- в) только по отчету в целом за прошлый год.

5. Причина отказа от выдачи аудиторского заключения, вероятнее всего, может быть следующей:

- а) клиент потребовал составить аудиторское заключение только по балансу предприятия;
- б) несмотря на получение положительных доказательств о состоянии бухгалтерской отчетности предприятия, аудитор сомневается в их достоверности;
- в) аудитору к моменту предоставления аудиторского заключения не были предоставлены все документы, необходимые для составления аудиторского заключения;
- г) предприятие клиента имеет несколько дочерних предприятий, аудит которых выполняли другие аудиторы.

Ситуации к теме

Ситуация 5.1

В ходе независимой аудиторской проверки было установлено, что в отчетном периоде АО «Яр» был получен кредит в банке для покупки основных средств. Проценты по полученному кредиту были отнесены на себестоимость продукции и учтены при налогообложении прибыли. Во всех иных существенных аспектах представленная бухгалтерская (финансовая) отчетность правильно и достоверно отражает активы и пассивы акционерного общества «Яр» по состоянию на 1 января отчетного периода.

Задание: оцените правильность совершенных операций и их влияние на налогообложение. Примите обоснованное решение о форме аудиторского заключения. Напишите итоговую часть аудиторского заключения.

Ситуация 5.2

В ходе независимой аудиторской проверки было установлено, что АО «Луч» в декабре отчетного года взяло в банке кредит на покупку товара. Товар был закуплен и реализован в том же месяце, а проценты по кредиту были полностью начислены и уплачены в течение последующих 6 месяцев. При этом проценты за период с 1 января по 30 мая следующего отчетного года были отнесены на счет «Расходы будущих периодов» в отчетном периоде. Во всех иных существенных аспектах представленная бухгалтерская отчетность правильно и достоверно отражает активы и пассивы закрытого акционерного общества «Луч» по состоянию на 1 января отчетного периода.

Задание: примите обоснованное решение о форме аудиторского заключения. Составьте итоговую часть аудиторского заключения.

Раздел 2. Практический аудит

Тема 6. Аудит денежных средств организации

6.1. Аудит кассы и кассовых операций

6.1.1. Цель, задачи, источники информации и методические приемы, используемые при проверке

Денежные средства — это совокупность денег, находящихся в кассе, на банковских расчетных, валютных, специальных и депозитных счетах; в выставленных аккредитивах, чековых книжках, переводах в пути и денежных документах.

Цель аудита операций с наличными денежными средствами — это подтверждение достоверности отчетности в части отражения сведений о наличных денежных средствах и проверка соответствия порядка ведения и учета кассовых операций требованиям законодательных актов и нормативных документов.

Задачи аудиторской проверки кассы и кассовых операций:

1) проверка обеспечения условий хранения и сохранности наличных денежных средств в кассе, а также при их доставке из банка;

2) проверка соблюдения установленного законодательством порядка хранения чековых книжек;

3) проверка соблюдения сроков проведения проверки кассы и ее инвентаризаций;

4) проверка соблюдения правил документального оформления операций по поступлению и выдаче денежных средств из кассы;

5) проверка соблюдения своевременности и полноты оприходования полученных из банка наличных денежных средств, а также выручки за проданную продукцию;

6) проверка состояния учета кассовых операций и книг аналитического учета по ценностям, хранящимся в кассе;

7) проверка соблюдения кассовой дисциплины при проведении кассовых операций.

Источники информации: кассовая книга; книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств, приходный

кассовый ордер, расходный кассовый ордер, журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; журнал регистрации выданных доверенностей, оправдательные документы, журнал регистрации депонированных сумм, авансовые отчеты; акты инвентаризации наличных денежных средств, расчетно-платежные ведомости, учетные регистры (журналы, ведомости) по счетам 50, 51, 52, 55, 57 и др.; Главная книга, баланс предприятия (ф. № 1), отчет о движении денежных средств (ф. № 4).

Методические приемы: инспектирование, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры.

6.1.2. Планирование аудиторской проверки.

Оценка системы внутреннего контроля

Перед проведением аудита кассы и кассовых операций проводится оценка системы внутреннего контроля. С этой целью может быть осуществлено тестирование для оценки соблюдения кассовой дисциплины, выявления наиболее уязвимых участков, определения состава контрольных процедур.

К числу фактов, характеризующих неэффективность системы внутреннего контроля, относятся:

- отсутствие постоянной системы проведения внезапных проверок кассы;
- наличие признаков формального проведения ревизии кассы;
- отсутствие приказа о периодичности проверки кассы;
- отсутствие договора с кассиром о полной материальной ответственности;
- отсутствие должности кассира и возложение этих обязанностей на бухгалтера;
- предоставление права подписи кассовых документов без письменного распоряжения руководителя.

Оценив систему внутреннего контроля организации, аудитор составляет программу аудита, в которой указывает направления проверки, основные процедуры аудита.

6.1.3. Основные направления проверки кассы и кассовых операций

Проверка условий сохранности кассы

1) проверка закрепления ответственности за сохранность наличных денежных средств;

2) проверка правильности проведения инвентаризации. При этом аудитор может принять решение о необходимости проведении инвентаризации или основываться на данных ранее проведенной инвентаризации, если качество системы внутреннего контроля в целом и в части организации инвентаризационной работы на предприятии оценено достаточно высоко;

3) проверка условий хранения денежных средств и ценностей. Данная проверка может проводиться одновременно с инвентаризацией кассы. В ходе проверки выясняют:

- обеспечена ли сохранность денежных средств при доставке из банка и при выдаче заработной платы;

- соблюдены ли правила хранения денежных средств и других ценностей, ключей от сейфа;

- соблюдены ли требования к помещению кассы;

4) проверка соблюдения установленного лимита хранения денежных средств.

Проверка правильности оформления кассовых и оправдательных документов

1) формальная проверка оформления кассовых документов:

- проверка наличия обязательных реквизитов;

- проверка достоверности подписей получателей денежных средств;

- проверка правильности записи полученных сумм, подписи и паспортных данных получателей в расходных кассовых ордерах;

- проверка наличия подписей распорядителей денежных средств;

- сверка дат, нумерации и сумм в журналах регистрации кассовых ордеров с аналогичными данными в приходных кассовых ордерах, расходных кассовых ордерах и кассовой книге;

- 2) проверка оформления оправдательных документов:
- проверка даты совершения операции;
 - проверка соответствия оправдательных документов основаниям, указанным в приходных кассовых ордерах, расходных кассовых ордерах.

Проверка правильности ведения кассовой книги

- 1) проверка правильности оформления кассовой книги;
- 2) проверка достоверности записей в кассовой книге:
- выборочная арифметическая проверка правильности итогов по приходу и расходу операций за день;
 - проверка правильности переноса остатка с одной страницы на другую;
 - сверка записей в кассовой книге, отчете кассира с данными регистрации приходных и расходных кассовых ордеров.

Проверка кассовых операций по поступлению и выбытию наличных денежных средств

1. Проверка приходных кассовых операций

- 1.1) проверка поступления денежных средств из банка по чеку:
- формальная проверка документов;
 - проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств осуществляется путем сверки оприходованных сумм по каждому приходному кассовому ордеру записям в кассовой книге с суммой, указанной в корешке чека и выписке банка;
- 1.2) проверка поступления денежных средств от продажи продукции (работ, услуг):
- сверка данных приходных кассовых ордеров и приложений оправдательных документов с данными, содержащими сведения о стоимости реализованных ценностей;
- 1.3) проверка предоставления через кассу займов:
- формальная проверка наличия и правильности оформления договора займа;
 - проверка соответствия оприходованной по приходному кассовому ордеру суммы условиям договора;
- 1.4) проверка возврата неиспользованных подотчетных сумм:

- проверка наличия в авансовом отчете отметки о погашении долга с указанием суммы и номера приходного кассового ордера;
- взаимная сверка данных регистров аналитического учета, регистра аналитического учета и приложенных к нему авансовых отчетов.

2. Проверка расходных кассовых операций

2.1) проверка выдачи заработной платы:

- формальная и арифметическая проверка расчетно-платежных (расчетных и платежных) ведомостей, расходных кассовых ордеров;

- проверка наличия доверенностей на получение денежных средств другими лицами;

- выборочная проверка соответствия фамилий в платежных ведомостях с указанными в других документах;

- проверка наличия записи «депонировано» против фамилий лиц, не получивших денежные средства в сроки, установленные для выдачи заработной платы;

- проверка наличия записи о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах;

2.2) проверка выдачи денежных средств под отчет:

- проверка наличия заявления на выдачу денежных средств или служебной записки;

- проверка наличия оправдательных документов;

- сверка сумм, выданных под отчет, в кассовой книге, регистрах синтетического учета по счетам 50 и 71;

2.3) проверка выдачи отпускных, премий, материальной помощи:

- наличие приказов о предоставлении отпуска, материальной помощи или премии;

- арифметическая проверка правильности расчета отпускных;

- сопоставление сумм в расходном кассовом ордере, кассовой книге и оправдательных документах;

2.4) проверка соблюдения предельного размера расчета наличными денежными средствами с юридическими лицами;

2.5) проверка порядка применения контрольно-кассовых машин.

3. Проверка правильности отражения кассовых операций на счетах бухгалтерского учета

4. Проверка тождественности показателей в регистрах аналитического и синтетического учета, Главной книге и отчетности.

Типичные ошибки

1. Отсутствие первичных кассовых документов.
2. Оформление кассовых документов с нарушением установленных требований.
3. Несоблюдение установленного лимита расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами.
4. Некорректное отражение кассовых операций в учетных регистрах.
5. Арифметические ошибки при подсчете оборотов и остатков.
6. Неоприходование и присвоение поступивших денежных средств из банка, от различных юридических лиц по доверенностям, от различных физических и юридических лиц по приходным ордерам.
7. Излишнее списание денежных средств по кассе при повторном использовании одних и тех же документов либо в результате неправильного подсчета итогов в кассовых документах и отчетах, либо в результате списания сумм без оснований или по подложным документам.
8. Присвоение кассиром сумм, законно начисленных разным лицам и организациям.
9. Осуществление расчетов с населением наличными за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги без применения контрольно-кассовых машин либо без регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах.
10. Нарушения при расходовании денежных средств и др.

6.2. Аудит операций по счетам в банке

6.2.1. Цель, задачи, источники информации и методические приемы, используемые при проверке

Цель аудита операций с безналичными денежными средствами — это выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета в части операций с безналичными денежными средствами законодательству Российской Федерации.

Задачи аудита операций по счетам в банке:

- 1) установить количество открытых расчетных, валютных и специальных счетов в банках и проверить законность совершения операций по каждому счету;
- 2) установить соблюдение расчетно-платежной дисциплины и валютного законодательства Российской Федерации;
- 3) определить обоснованность операций по поступлению и списанию средств с банковских счетов организации;
- 4) проверить правильность отражения операций с безналичными денежными средствами на счетах бухгалтерского учета и в отчетности.

Источники информации: приказ об учетной политике организации; договоры об открытии счетов в уполномоченных банках; выписки банка по счетам с приложением оправдательных документов; Журнал регистрации платежных поручений; учетные регистры к счетам 51, 52, 55; Главная книга; бухгалтерский баланс (ф. № 1); Отчет о движении денежных средств (ф. № 4).

Методические приемы: инспектирование, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры.

6.2.2. Основные направления проверки операций по счетам организации в банках

1. Установление количества счетов организации и проверка законности осуществления операций по ним:

- 1) устанавливается, какие счета открыты организацией и в какой валюте (для валютных счетов);

2) проводится формальная проверка договоров банковского счета;

3) устанавливается, все ли условия оговорены в договоре, срок действия договора, наличие обязательных реквизитов, подписей и печатей сторон.

2. Определяется, соблюдается ли в организации расчетно-платежная дисциплина и валютное законодательство:

1) устанавливается, не нарушается ли очередность списания денежных средств с расчетного счета, установленная Гражданским кодексом Российской Федерации;

2) обращается внимание на своевременность и полноту оприходования в кассу полученных из банка наличных денег;

3) выясняется, производились ли организацией незаконные банковские операции, достоверны ли документы на получение ссуд или предоставление займов; правильны и законны ли операции с аккредитивами, векселями;

4) устанавливается соблюдение требований валютного законодательства:

- обращается внимание на полноту и своевременность зачисления валютной выручки организаций-экспортеров на валютные счета, для этого сумма поступающей валютной выручки в течение года сравниваются со стоимостью экспорта товаров по контрактам;

- изучаются контракты с иностранными партнерами по экспортным операциям;

- устанавливается, не был ли допущен взаимозачет при исполнении импортных и экспортных контрактов;

- проверяется, не зачислило ли предприятие валютную выручку за счет удовлетворения рекламации иностранного партнера с требованием уплаты штрафа или возмещения убытка, т. е. учета взаимных требований, оформив это актом соглашения.

3. Проверка наличия подтверждающих документов, на основании которых были сделаны записи на счетах бухгалтерского учета:

1) производится формальная проверка выписок банка и приложенных к ним оправдательных документов;

2) анализируются выписки банка и приложенные к ним платежные документы.

4. Проверка операций по поступлению денежных средств на счет и их расходованию.

5. Установление тождественности данных выписок банка, регистров аналитического и синтетического учета, Главной книги и отчетности.

Типичные ошибки

1. Отсутствие приложений к платежным документам, послужившим основанием для совершения операций.

2. Подчистки и исправления в выписках банка.

3. Отсутствие на документах штампа банка о принятии документов для обработки.

4. Списание затрат, производимых в безналичном порядке, непосредственно на счета затрат, минуя счета расчетов.

5. Перечисление авансов по бестоварным счетам без предварительного оформления договора и по другим сомнительным операциям.

6. Наличие исправлений в платежных документах.

7. Нарушение порядка покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации.

8. Неправильный пересчет курса валют.

9. Некорректная корреспонденция счетов, отражающая движение денежных средств.

10. Нарушение порядка аккредитивной формы расчетов.

Задания и ситуации

Ситуация 6.1

В фирме «Кулинар» конечное сальдо Главной книги (на 1.01.15 г.) по счету 51 «Расчетный счет» равно 6 542 руб.

При проверке были обнаружены факты:

1. Банковские комиссионные платежи на сумму 754 руб. не отражены в журнале операций по кредиту счета 51 «Расчетный счет».

2. Начальное сальдо по счету 51 занижено на 1 725 руб.

3. Пять чеков были отражены в журнале операций по кредиту 51 «Расчетный счет», но не представлены в банк. Общая сумма по чекам равна 2 060 руб.

4. Чек на сумму 6 511 руб., полученный 15.12.14, был записан по дебету счета 51, однако не был предъявлен к оплате в банк.

5. Чек, выданный Смирнову В. Г. на сумму 510 руб., был неверно показан по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 56 «Денежные документы».

6. Сальдо по счету 51 «Расчетный счет», отраженное в выписке банка на 01.01.15, равно 2 552 руб.

Задание:

1. Определить рекомендации аудитора по внесению корректировок в журнал операций.

2. Подготовить банковскую сверку на 01.01.15.

Ситуация 6.2

Из кассы организации выдано под отчет снабженцу Сергееву Р. В. 5 500 руб. на хозяйственные нужды.

На израсходованную сумму в бухгалтерию организации представлен авансовый отчет с оправдательными документами на приобретенные:

- средство для мытья полов, бытовая химия (ООО «КЕЙ» от 18.11) на сумму 4 500 руб.,

- тонер для заправки картриджа (ООО «Интертехника» от 18.11) на сумму 1 000 руб.

В бухгалтерском учете были составлены следующие записи.

Таблица 3

Журнал регистрации хозяйственных операций за ноябрь 20__ г.

<i>Дата</i>	<i>Содержание операции</i>	<i>Основание</i>	<i>Корреспондирующие счета</i>		<i>Сумма</i>
			<i>дебет</i>	<i>кредит</i>	
18.11	Выдано под отчет Сергееву Р. В.	Расходный кассовый ордер	71	50	5 500
20.11	Списана подотчетная сумма на расходы по продаже	Авансовый отчет	44	71	5 500

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ситуация 6.3

В процессе проверки соблюдения кассовой дисциплины ОАО «Пегас» были выявлены следующие факты.

1. Проверкой кассовых ордеров, отражающих операции с денежными средствами, выявлено, что по расходному кассовому ордеру от 4 апреля 2015 г. № 57 выдана премия менеджеру фирмы А. И. Козловой в сумме 10 000 руб., а в отчете кассира значится выдача премии в сумме 6 000 руб. В объяснительной аудитор А. И. Козлова указала, что она получила в кассе 6 000 руб., а роспись в получении денег поставила на чистом бланке расходного ордера. В соответствии с приказом о премировании сумма составляет 10 000 руб.

2. По расходному кассовому ордеру от 4 апреля 2015 г. № 59 и приложенному к нему договору об оказании платных услуг, программисту С. В. Коровкину (ООО «Единорожек») выплачено за установку и наладку программного компьютерного обеспечения 7 400 руб. Встречная проверка установила, что С. В. Коровкин не проводил указанные работы и денежных средств из кассы не получал. По объяснению кассира и главного бухгалтера деньги по устному распоряжению директора А. Т. Семечкина были выданы водителю служебного автомобиля «Мерседес» В. А. Чичикову для приобретения полиса ОСАГО. Полис приобретен в ООО «Ресо», однако документы, подтверждающие расходы, отсутствуют. Данная операция отражена проводкой:

Д-т счета 50 «Касса» К-т счета 50 «Касса».

3. Согласно расходному кассовому ордеру от 4 апреля 2015 г. № 60 менеджеру Н. К. Винтик выдано 5 500 руб. на организацию питания участников совещания, проводимого в ОАО «Пегас». К ордеру приложены авансовый отчет от 4 апреля 2015 г. без номера и три чека из магазина «Перекресток». Оплаченная сумма отнесена в дебет счета 26 «Общественные расходы».

4. По расходному кассовому ордеру от 17 мая 2015 г. № 86 выплачено ИП А. В. Бобошкину за ремонт охранной системы 2 800 руб. Трудовой договор прилагается, акт сдачи-приемки работ отсутствует.

5. По расходному кассовому ордеру от 28 мая 2015 г. № 109 выдана депонентская задолженность по оплате очередного

отпуска бухгалтеру А. М. Семечкиной в сумме 12 000 руб. В ордере указано, что в связи с ее болезнью деньги получила О. Л. Федорова. В ордере стоит ее подпись. Доверенность на получение отпускных от А. М. Семечкиной отсутствует.

б. В кассе имеются чековая книжка на получение наличных денег в банке с использованными чеками № 734561–73675 и неиспользованные чеки № 734562–734661, подписанные директором и главным бухгалтером, с печатью предприятия без указания в них сумм.

Задание: установите допущенные ошибки и нарушения; сформулируйте рекомендации.

Ситуация 6.4

Механику Сидорову И. Б. на основании его заявления, подписанного руководителем организации, было выдано из кассы под отчет по расходному кассовому ордеру № 148 от 25 октября 2014 г. 3 000 рублей на приобретение запасных частей для служебного автомобиля, находящегося на балансе организации.

Согласно приказу руководителя аванс выдан сроком до 28 октября 2014 г.

К авансовому отчету № 53 от 4 ноября 2014 г. приложены товарный чек с перечнем наименований запасных частей на сумму 2 700 руб. и чек ККМ на сумму 2 700 руб. Остаток неизрасходованной подотчетной суммы в размере 300 рублей внесены в кассу организации по приходному кассовому ордеру № 115 от 4 ноября.

В журнале регистрации хозяйственных операций за ноябрь 2014 г. сделаны следующие записи.

Таблица 4

Журнал регистрации хозяйственных операций за октябрь — ноябрь 2014 г.

<i>Дата</i>	<i>Основание</i>	<i>Содержание операции</i>	<i>Сумма</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
25.10	РКО	Выдан аванс	3 000	71	50
04.11	Товарный и кассовый чеки	Приобретены запасные части	2 700	10	71
04.11	Товарный чек	Отражен НДС, уплаченный при покупке	450	19	71
04.11	Авансовый отчет	Списаны запасные части на текущий ремонт	2 250	20	10
04.11	Расчет	НДС предъявлен к вычету из бюджета	450	68	19

Задание: установите допущенные ошибки и нарушения; сформулируйте рекомендации.

Ситуация 6.5

С расчетного счета по чеку № 343278 от 15 марта, выписанному на предъявителя и подписанному руководителем организации и главным бухгалтером, получено из банка на неотложные хозяйственные нужды 20 000 руб. В ходе проверки установлено, что данная сумма в кассу организации не поступала и соответственно в кассовой книге не оприходована. На корешке чека имеется подпись коммерческого директора о получении чека, по которому банк выдал предъявителю 20 000 руб.

В предъявленном авансовом отчете коммерческого директора указано получение под отчет из банка 20 000 руб., которые израсходованы на командировочные нужды. К авансовому отчету приложено командировочное удостоверение и другие документы на произведенные расходы в сумме 20 000 рублей, в том числе железнодорожные билеты на сумму 3 600 руб. В бухгалтерском учете составлены следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 20 000 — получены коммерческим директором денежные средства из банка для хозяйственных нужд;

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — 20 000 — списаны денежные средства, израсходованные коммерческим директором на командировочные расходы.

Ситуация 6.6

В банке «Севергазбанк» у предприятия открыт расчетный счет. Других счетов у проверяемой организации нет.

Чековые книжки, платежные поручения хранятся в сейфе. При проверке обнаружены подписанные и скрепленные печатью чеки.

Право подписи банковских документов имеет руководитель организации и главный бухгалтер.

Выписанные банковские документы нумеруются, однако платежные документы в специальных журналах не регистри-

руются. Выписки банка обрабатываются и проверяются главным бухгалтером в конце месяца.

Задание: оцените уровень контроля банковских операций в аудируемой организации и составьте программу проверки операций по расчетному счету, исходя из полученных результатов.

Тема 7. Аудит операций по движению материально-производственных запасов

7.1. Цель, задачи, источники информации и методические приемы, используемые при проведении проверки

Цель аудита материально-производственных запасов — выражение мнения о достоверности отражения операций на счетах бухгалтерского учета и отчетности по разделу материально-производственных запасов и установление соответствия принятых методик учета требованиям действующего законодательства.

Задачи аудита материально-производственных запасов:

- 1) изучение состава материально-производственных запасов и ознакомление с условиями их хранения;
- 2) оценка качества проводимых инвентаризаций;
- 3) подтверждение первичной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля организации;
- 4) подтверждение правильности оценки запасов и отражение операций по их поступлению, продаже и прочему выбытию.

Источники информации: приказ об учетной политике; первичные документы по оформлению операций с материально-производственными запасами (доверенности на получение материальных ценностей, приходные кассовые ордера, акты о приеме материалов, лимитно-заборные карты, требования-накладные, товарно-транспортные накладные, товарные и материальные отчеты, карточки учета материалов, квитанции, журнал учета поступающих грузов и другие); организационно-правовые документы (протоколы заседаний совета директоров, решения учредителей и других комиссий, отчеты аудиторов за прошлые годы,

договоры на поставку сырья, материалов, договоры о материальной ответственности); книга продаж, Главная книга); регистры по счетам 10, 15, 16, 43, 41, бухгалтерская отчетность.

Методические приемы: инспектирование, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры.

7.2. Основные направления проверки операций с материально-производственными запасами

1. Проверка принципов и методических положений учетной политики по учету материальных ценностей.

2. Изучение и оценка надежности системы учета материальных ценностей:

1) ознакомление с порядком отражения, формами и методами обобщения информации о материалах на счетах и в регистрах учета;

2) аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета;

3) проверка порядка оформления первичных учетных документов;

4) изучение распределения обязанностей и организации документооборота по учету материалов.

3. Аудит наличия и сохранности материальных ценностей:

1) проверка обеспечения сохранности материалов:

- проверка закрепления материальной ответственности за работниками, осуществляющими приемку, хранение и отпуск материалов;

- одновременная проверка в бухгалтерии правильности оформления передачи складов при смене материально ответственных лиц, их болезни и т. п.;

- проверка правильности организации охраны;

- проверка организации и состояния складского хозяйства;

2) проверка организации инвентаризационной работы (наличия и правильности оформления всех необходимых документов, подтверждающих проведение инвентаризации; своевременности проведения инвентаризаций; проверка правильности отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета);

3) проверка достоверности аналитического учета материальных ценностей на складах и в бухгалтерии.

4. Аудит поступления материальных ценностей:

1) проверка полноты оприходования на счетах и определения фактической себестоимости материальных ресурсов;

2) проверка документального оформления приобретения материальных ценностей у физических и юридических лиц и расчетов с ними;

3) изучение правильности оприходования материалов, поступивших по импорту, в пути, неотфактурованных поставок, принятых на ответственное хранение и переработку.

5. Проверка правильности учета и принятия к зачету.

6. Проверка правильности использования материалов в производстве:

1) проверка правильности оформления первичных документов на отпуск материалов в производство и на нужды управления;

2) проверка обоснованности применения установленного учетной политикой метода списания материалов;

3) проверка правильности применения выбранного способа списания материалов на производство продукции;

4) сверка данных документов на списание материалов в производство с данными склада и соответствующих регистров бухгалтерского учета;

5) проверка наличия установления норм расходования материалов на выработку продукции в соответствии с уровнем технологии и их соблюдения.

7. Правильность отражения операций по продаже материалов. Аудитор должен установить:

- правильность оформления документов на отгрузку;

- отражение процесса продажи материалов на счетах бухгалтерского учета;

- целесообразность операций по продаже материалов.

8. Подтверждение реальности кредиторской задолженности поставщикам. Для этого сверяют записи в регистрах бухгалтерского учета с данными предъявленных счетов, договоров, денежных документов об оплате поставщикам.

9. Установление тождественности данных баланса, Главной книги, регистров синтетического и аналитического учета по счетам 10, 15, 16 и др.

Типичные ошибки

1. Не заключены договоры о материальной ответственности с кладовщиками (материально ответственными лицами).

2. Неправильно оформляются документы по приходу и расходу товарно-материальных ценностей.

3. Неправильно оценены приобретенные материально-производственные запасы.

4. Не ведется аналитический учет движения материально-производственных запасов в бухгалтерии.

5. Неправильно исчисляется фактическая себестоимость заготовления материалов.

6. Необоснованно изменена балансовая оценка материально-производственных запасов.

7. Списаны в расход не принятые к учету материальные ценности (не оформлены приходными документами).

8. Отсутствуют или не соблюдаются нормы расхода материалов.

9. Нерегулярно проводится сверка данных по движению материальных ценностей в бухгалтерии и на складах предприятия, не проводится ежегодная инвентаризация.

10. Неправильно производится списание товарно-материальных ценностей по направлениям затрат.

Задания и ситуации

Ситуация 7.1

Во время проведения инвентаризации на складе перед составлением годовой отчетности был составлен акт, в котором зафиксирован факт недостачи материалов на сумму 12 456 руб., виновники не были установлены, причина недостачи не установлена. По акту, утвержденному руководителем, было принято решение списать сумму недостачи на убытки предприятия. На счетах бухгалтерского учета данная операция была отражена следующим образом:

1. Д-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»
К-т сч. 10 «Материалы» — 12 456 — на сумму недостачи материалов.

2. Д-т сч. 94 «Недостачи и потери»

К-т сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — 12 456 — списана сумма недостачи со счетов расчетов с персоналом по недостачам материальных ценностей.

3. Д-т сч. 91/ 2 «Прочие доходы и расходы»

К-т сч. 94 «Недостачи и потери» — 12 456 — сумма недостачи списана на убытки предприятия.

Документы, подтверждающие факт отсутствия виновных лиц, не представлены.

Задание: сформулируйте возможные выводы аудитора.

Ситуация 7.2

Аудиторская фирма инициирует инвентаризацию у клиента. Планируется начать инвентаризацию в среду и закончить ее в пятницу. В четверг на склад поступила партия готовой продукции. Она включена комиссией в перечень материальных ценностей, хранящихся на складе.

Во время пересчета выявлены запасные части, которые нигде не учтены. Кладовщик пояснил, что они получены от ликвидируемых основных средств и не могут быть проданы, а следовательно, не могут быть поставлены на учет.

Аудитор проверил 20 наименований проинвентаризированных ТМЦ и сравнил результаты с данными клиента: обнаружилась недостача в 12 единиц общей стоимостью 1 086 руб. Во дворе предприятия находятся отходы (приблизительно 9 т). Ответственность за их сохранность не закреплена за сотрудниками предприятия. Стоимость отходов существенна с точки зрения целей аудита.

Кладовщик, ссылаясь на плохое самочувствие, предложил завершить инвентаризацию не в пятницу, а в понедельник утром. Аудиторы удовлетворили его просьбу.

Задание: определите, есть ли проблемы в описанной ситуации.

Ситуация 7.3

В аудлируемом периоде на складе горюче-смазочных материалов произошла смена материально ответственных лиц. Заведующий складом Спиридонов В. В. был уволен по собственному желанию, а на его место был принят Владимиров С. А.

Передача материальных ценностей производилась 24.12.2014 по данным бухгалтерского учета. Инвентаризация топлива не производилась в связи с тем, что на предприятии по состоянию на 01.06.14 была произведена инвентаризация товарно-материальных ценностей.

При проведении инвентаризации на складе 06.05.14 выявлена недостача масла на сумму 18 000 руб. В объяснительной записке Владимиров С. А. указал, что данная недостача не является его виной, а могла возникнуть при прежнем заведующем складом Спиридонове В. В. Кроме того, склад не отгорожен от производственной площадки.

При проверке документации выяснилось, что договор о материальной ответственности с Владимировым С. А. при приеме на работу не был подписан руководителем проверяемого предприятия.

Тема 8. Аудит операций с основными средствами

8.1. Цели и задачи аудита основных средств.

Источники информации, используемые в ходе аудита основных средств

Целью аудита основных средств организации является формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в части информации об основных средствах и установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Источниками информации для проверки операций с основными средствами являются:

1) первичные документы: договоры купли-продажи основных средств, акты (накладные) приемки-передачи основных

средств, акты приемки-передачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов, акты на списание основных средств, акты на списание автотранспортных средств, акты ввода в эксплуатацию, накладные, счета-фактуры, инвентарные карточки учета основных средств, инвентарные книги, акты о приемке оборудования, акты приемки-передачи оборудования в монтаж, акты о выявленных дефектах оборудования, договоры на передачу (получение) в аренду объектов основных средств; разработанные таблицы «Расчет амортизации основных средств», дефектные ведомости;

2) регистры аналитического и синтетического учета по счетам 01, 02, 07, 08, 20, 25, 26, 84, 91, 96, 001, 010, 011 и др.;

3) бухгалтерская отчетность;

4) приказ об учетной политике предприятия и др.

Для достижения цели аудита операций с основными средствами должны быть решены следующие **задачи**:

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

- проверка правильности оформления и отражения в учете операций по движению основных средств;

- оценка размеров начисленной амортизации по основным средствам и проверка достоверности отражения ее в учете;

- установление объемов выполненных ремонтов основных средств и правильности отражения расходов 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.

8.2. Основные направления проверки операций с основными средствами

8.2.1. Проверка правильности отнесения объектов к основным средствам

Аудиторы должны изучить состав и структуру основных средств по данным регистров аналитического учета (инвентарных карточек учета основных средств, ведомостей, машинограмм и др.). В процессе такого изучения устанавливается:

- правильность отнесения учитываемых объектов к основным средствам,
- их классификации,
- правильность формирования инвентарных объектов основных средств.

Для этого аудиторы выясняют, соблюдались ли одновременно при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств условия, предусмотренные «Положением по бухгалтерскому учету» «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенных для выполнения определенной работы.

8.2.2. Проверка условий хранения эксплуатации объектов основных средств

Проверка предполагает получение сведений о том:

- за кем закреплены отдельные объекты (наличие договора о материальной ответственности),
- как организована их охрана,
- как организовано их использование.

Для этих целей может быть использован осмотр производственных и складских помещений, опрос сотрудников предприятия. В процессе выполнения процедур обращают внимание:

- на наличие инвентарных номеров,

- наличие технической документации,
- сроки поступления и оприходования объектов,
- состояние объектов.

В ходе проверки знакомятся с организацией инвентаризационной работы на проверяемом участке.

8.2.3. Проверка правильности оформления и отражения в учете операций с основными средствами

Проверка осуществляется с учетом каналов поступления объектов на предприятие. Все операции могут быть классифицированы аудитором на типичные и нетипичные. Типичные операции проверяются выборочно, нетипичные — сплошным порядком. Контрольные процедуры в обоих случаях направлены:

- на изучение документации, подтверждающей операции по поступлению основных средств на предприятие,
- оценку правильности отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета.

Документация подвергается формальной, арифметической и логической проверкам.

8.2.4. Проверка правильности оценки объектов основных средств

Проверка осуществляется по направлениям в зависимости от способа их поступления на предприятие:

- приобретенных за плату,
- внесенных в счет вклада в уставный капитал,
- полученных предприятием по договору дарения,
- полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.

8.2.5. Проверка операций по выбытию основных средств

Проверка осуществляется сплошным методом на основе первичных документов и регистров аналитического и синтетического учета.

По операциям ликвидации основных средств выясняют:

- причины списания,
- законность и целесообразность списания,

- порядок ликвидации объекта,
- порядок оприходования материалов, запасных частей и прочих ценностей, образующихся от ликвидации объекта.

По операциям выбытия в порядке продажи устанавливают:

- санкционирование операции,
- правильность оформления операции,
- правильность использованных корреспонденций счетов при отражении операций в регистрах аналитического и синтетического учета.

8.2.6. Проверка операций по учету амортизации основных средств

На данном этапе аудита осуществляется проверка:

- соблюдения положений учетной политики организации по амортизации основных средств,
- правильности отнесения объектов амортизационных отчислений к той или иной группе основных средств,
- расчетов сумм ежемесячных амортизационных отчислений,
- своевременности и правильности их отражения в учете.

8.2.7. Проверка операций по восстановлению основных средств

В ходе проверки следует установить:

- перечень объектов, по которым проводился ремонт,
- группы основных средств, которые ремонтировались (производственного назначения, непроизводственные, собственные или арендованные),
- соблюдение выбранного варианта учета затрат на ремонт, зафиксированного в положении об учетной политике организации,
- наличие и правильность оформления первичных документов, оформляющих операции восстановления основных средств,
- правильность корреспонденций счетов, использованных для отражения указанных операций в учете,
- правильность принятия расходов по восстановлению основных средств для целей налогообложения.

8.2.8. Проверка операций с арендованными (переданными в аренду) основными средствами

При проверке выясняют:

- наличие и правильность оформления договора аренды основных средств,
- правильность начисления арендной платы,
- полноту и своевременность перечисления арендных платежей,
- правильность и своевременность отражения арендной платы в регистрах аналитического и синтетического учета,
- обоснованность и правильность отражения в учете расходов, связанных с эксплуатацией арендованных основных средств,
- целесообразность передачи объектов основных средств в аренду.

Типичные ошибки

1. Несвоевременное оприходование объектов основных средств.
2. Неправильное исчисление первоначальной стоимости поступивших объектов основных средств.
3. Начисление износа по полностью амортизированным объектам.
4. Некорректная корреспонденция счетов при отражении операций выбытия объектов основных средств.

Задания и ситуации

Ситуация 8.1

При проверке первичных документов и сопоставлении даты совершения хозяйственных операций с датами их отражения в бухгалтерском учете аудитором установлено, что 27 декабря проверяемого года была проведена продажа объекта основных средств — станка токарного — стоимостью 80 000 руб. Первоначальная стоимость объекта — 50 000 руб., износ — 8 000 руб. Расчеты с покупателем в отчетном периоде не произведены. Указанная операция не нашла отражения в учетных регистрах по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Ситуация 8.2

Для осуществления уставной деятельности в октябре отчетного года предприятием были приняты к учету безвозмездно переданные ему одним из учредителей основные средства на сумму 150 300 руб. В том же месяце эти основные средства были переданы работникам организации в оплату задолженности по ранее начисленной заработной плате в размере 120 000 руб. В регистрах бухгалтерского учета имеются следующие записи.

Таблица 5

Журнал регистрации хозяйственных операций за октябрь 2014 г.

	<i>Содержание операции</i>	<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	<i>Сумма, руб.</i>
1.	Выплачена начисленная ранее заработная плата	70	91-1	120 000
2.	Списаны с баланса основные средства	91-2	01	150 300
3.	Определен финансовый результат от проведенной операции	91-9	91-1	30 300

Задание: сформулируйте возможные выводы аудитора.

Ситуация 8.3

В сентябре 2014 г. ОАО «Вектор» по договору купли-продажи приобретена автоматическая технологическая линия. Цена линии по договору составляет 18 000 000 руб., в том числе НДС — 2 745 763 руб.

При приобретении линии были оплачены консультационные услуги ООО «Проминжиниринг», связанные с приобретением технологической линии, на сумму 23 000 руб., в том числе НДС — 3 508 руб.

Для получения оборудования со склада поставщика и его сопровождения был командирован работник предприятия. Сумма командировочных расходов составила 2 700 руб. Оплата линии была произведена после ее получения, в октябре 2014 г.

В бухгалтерском учете сделаны следующие проводки:

1. Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 15 254 237 руб.

2. Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 2 745 763 руб.

3. Д-т сч. 20 «Основное производство», К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 19 492 руб.

4. Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 3 508 руб.

5. Д-т сч. 20 «Основное производство», К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — 2 700 руб.

6. Д-т сч. 20 «Основное производство», К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 2 745 763 руб.

7. Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 15 254 237 руб.

8. Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» — 2 749 271 руб.

Задание: проверить правильность отражения в бухгалтерском учете движения основных средств организации.

Ситуация 8.4

В июне 2014 г. вследствие морального износа демонтирован и списан фрезерный станок стоимостью 40 000 руб., по которому в августе того же года начислен износ в сумме 333, 33 руб. Норма амортизации, используемая предприятием, составляет 10,0 %. Станок введен в эксплуатацию в феврале года, предшествующего отчетному. Стоимость деталей, которые остались после разборки станка, составила 6 000 руб.

В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи:

1. Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», К-т сч. 01 «Основные средства» — 40 000 руб.

2. Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств», К-т сч. 01 «Основные средства» — 6 333 руб.

3. Д-т сч. 10 «Материалы», К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — 6 000 руб.

4. Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки», К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» — 27 667 руб.

Ситуация 8.5

В марте 2014 г. местные власти подарили ООО «Сигма» оборудование (станок шлифовальный). Его рыночная стоимость составила 55 000 руб. Заработная плата рабочих, которые занимались монтажом оборудования (с учетом отчислений во внебюджетные фонды), составила 4 000 руб. Годовая норма амортизации по данному оборудованию равна 12,5 %.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи.

В марте:

1. Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 83 «Добавочный капитал» — 55 000 руб.

2. Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», К-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 3 125 руб.

3. Д-т сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», К-т сч. 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — 875 руб.

4. Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 58 125 руб.

В апреле:

1. Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» — 605,5 руб.

Тема 9. Аудит внешних расчетных операций

9.1. Задачи проверки внешних расчетных операций.

Источники получения доказательств.

Общая методика проверки

Внешние расчетные операции — расчеты с поставщиками и подрядчиками, с покупателями и заказчиками, по претензиям, с дебиторами и кредиторами, с дочерними и зависимыми предприятиями, с банками по ссудам, с бюджетом и по внебюджетным платежам.

От состояния этих расчетов зависит платежеспособность, финансовое положение и инвестиционная привлекательность организации, поэтому аудиторю надо тщательно проверить состояние внешних расчетных операций.

Цель аудита внешних расчетных операций — формирование мнения о достоверности показателей бухгалтерской отчетности, отражающих обязательства по внешним расчетам организации, о соответствии применяемой методики учета законодательным актам и нормативным документам.

Аудиторские процедуры: инспектирование, запрос, подтверждение, пересчет, аналитические процедуры, наблюдение.

Источники информации: приказ об учетной политике; договоры поставки, договоры подряда; дополнительные соглашения, специфические условия; накладные, товарно-транспортные накладные; счета-фактуры; акты выполненных работ, акты сверки взаиморасчетов, акт инвентаризации кредиторской и дебиторской задолженности, протоколы о зачете взаимных требований; платежные документы, кассовые документы, выписки банка, книга покупок, книга продаж, кассовая книга; регистры аналитического и синтетического учета, Главная книга; отчетность (ф. № 1, ф. № 5).

Для достижения поставленной цели должны быть решены следующие **задачи:**

1) проверка правильности оформления первичных документов по приобретению товарно-материальных ценностей и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности;

2) подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета кредиторской задолженности;

3) оценка правильности оформления и отражения в учете предъявленных претензий;

4) проверка правильности оформления первичных документов по поставке товаров и оказанию услуг с целью подтверждения обоснованности дебиторской задолженности;

5) проверка организации аналитического учета по видам расчетов;

6) подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности;

7) подтверждение правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета операций, осуществляемых в рамках договора простого товарищества;

8) подтверждение правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с дочерними обществами, учредителями;

9) подтверждение достоверности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

Общая методика проверки включает следующие направления:

- проверку наличия и правильности оформления договоров и первичных документов по расчетам;

- установление соответствия данных первичных документов договорам и учетным регистрам;

- проверку полноты и правильности отражения расчетов на счетах возникновения дебиторской и кредиторской задолженности;

- установление своевременности расчетов и реальности числящейся задолженности;

- проверку правильности ведения аналитического учета по счетам 60, 62, 50, 51, 76, 52;

- анализ фактов просроченной дебиторской и кредиторской задолженности с установлением истребованной и неистребованной;

- проверку правильности корреспонденции счетов.

9.2. Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками

1. Проверка правильности оформления договорных отношений. Проверка наличия и правильности оформления договоров и комплектности всех приложенных к нему документов осуществляется, как правило, выборочно по отдельным поставщикам. Также договоры проверяются на соответствие требованиям ГК РФ, предъявляемым ко всем видам гражданско-правовых договоров. При проверке договора по существу аудитор обращает особое внимание на положения, регулирующие полноту и своевременность исполнения обязательств сторонами. На данном

этапе аудитор также изучает наличие предъявленных претензий, деловой переписки с поставщиками.

2. Проверка организации аналитического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» с точки зрения полноты и достаточности формируемой информации.

При проверке следует учитывать, что аналитический учет по счету 60 может вестись отдельно по каждому поставщику, а детализация по контрагентам может осуществляться в разрезе авансов, поставок, договоров. Одновременно аудитор проверяет закрепление данных требований к ведению аналитического учета по счету 60 в рабочем плане счетов организации и выявляет отклонения путем сопоставления фактических поставщиков с данными плана счетов. На основе проведенного анализа делается вывод о достаточности информации на счете 60 для целей управления.

3. Оценка реальности сальдо расчетов с поставщиками и подрядчиками. С этой целью необходимо установить, имеются ли в регистрах аналитического учета данные о номере и дате договора и первичных документах; соответствуют ли данные первичных документов и учетных регистров (выборочно); проверить соблюдение графика документооборота. На следующем этапе проверяется соответствие хронологии приложенных документов учетным записям.

4. Оценка реальности задолженности. Цель этой процедуры — достижение уверенности в том, что задолженности контрагентов и задолженности перед контрагентами числятся на счетах учета в реальных значениях. Контролируются сроки ее возникновения, т. е. нет ли задолженности с истекшими сроками исковой давности или неистребованная дебиторская задолженность.

5. Проверка полноты и правильности оприходования полученных материальных ценностей, работ, услуг. С помощью этой процедуры достигается уверенность в том, что в организации есть вся первичная документация по всем поступившим ценностям и всем оказанным услугам за отчетный период. Выборку на данном участке целесообразно осуществлять следующим образом: по операциям по поступлению ТМЦ путем репрезентативной выборки с помощью случайного или систематического

отбора, по операциям по приобретению работ, услуг путем непредставительной выборки в зависимости от предмета договоров, их стоимости и прочих факторов.

Проверяя полноту отражения приобретенных работ, услуг, аудитор может использовать информацию о типичном «наборе» услуг, предоставляемых проверяемой организацией за определенный период, полученную, например, в результате устного опроса или просмотра учетных регистров за предыдущие периоды. При этом аудитору надлежит сверить данные первичных приходных документов с договорами и на поставку с тем или иным поставщиком. Затем необходимо проверить наличие счетов-фактур от поставщиков по каждой конкретной сделке по журналу регистрации счетов-фактур. После этого необходимо сверить полученные данные с данными складского учета или с информацией от бухгалтерии о принятых к учету работах, услугах.

6. Проверка законности первичной учетной документации, оформляющей операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками. Цель проведения данной процедуры — получение достаточного количества доказательств того, что весь массив первичных документов имеет юридическую силу (т. е. соблюдены все требования к оформлению документации). Аудитор по листно просматривает те документы, которые были отобраны им для проверки ранее (в соответствии с выбранными критериями). К проверке документации, оформляющей операции, по которым были обнаружены расхождения, следует подойти с особой тщательностью. По результатам проведения данной процедуры аудитор должен выявить общий уровень соблюдения правил оформления документов по данному участку и, выявив нарушения, отразить их в акте проверки. Информация по тем операциям, где документов нет либо они оформлены неверно (отдельные реквизиты отсутствуют либо в документах есть исправления), обязательно должна быть учтена при дальнейшей проверке отражения этих операций на счетах учета.

При проверке первичных документов также проверяют, выделен ли отдельной строкой НДС во всех платежно-расчетных документах, подтверждена ли обоснованность предъявления к вычету НДС.

7. Проверка правильности учета неотфактурованных поставок. Для этого выясняется, не числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути. Следует установить, проводилась ли инвентаризация и сверка расчетов, предъявлялись ли штрафные санкции к поставщикам. В случае неотфактурованных поставок, по которым подтверждающие документы отсутствуют достаточно долгое время (имеется в виду, что на момент составления отчетов — налоговых и финансовых — документы еще не поступили), аудитору надлежит убедиться в том, что входящий НДС по таким поставкам не был принят к возмещению. Если же подтверждающие документы поступили и имеются расхождения в ценах и номенклатуре, то аудитору следует проверить правильность корректировки сумм по соответствующим позициям на счетах бухгалтерского учета, которые к моменту поступления документов уже были списаны на затраты проверяемого периода. Если корректировке подлежат данные за предыдущие отчетные периоды, то целесообразно также проверить правильность корректировки соответствующих налоговых и финансовых отчетов

8. По расчетам по импортным поставкам дополнительно проверяют *правильность определения момента перехода права собственности, курса иностранной валюты на дату оприходования ценностей, сумм НДС и условий франкировки.*

9. Проверка погашения задолженности в порядке взаимных расчетов: устанавливается наличие основания для этого. При этом учитывается, не допускается ли зачет требований в отношении задолженности, срок исковой давности которой истек.

10. Проверка правильности корреспонденции счетов. Для этого кредитовые записи по счету 60 сверяют с дебетовыми записями по счетам 08, 10, 15, 19, 20, 41 и др. Дебетовые записи по счету 60 сверяют с кредитовыми по счетам 50, 51, 52, 55, 62, 76.

11. Проверка тождественности данных учетных документов, регистров учета, Главной книги и отчетности: данные синтетического учета подтверждаются данными аналитического. Сальдо и итоговые обороты по счету 60 сверяются с данными Главной книги и отчетности.

9.3. Проверка расчетов с покупателями и заказчиками

Направления проверки

1. Проверка наличия и правильности оформления договоров и первичных документов по расчетам. При проверке документальной обоснованности операций устанавливается соответствие формирования цены товара условиям договора, а также правильность суммы НДС, других элементов счетов, предъявленных покупателям.

2. Устанавливается соответствие данных первичных документов договорам и учетным регистрам.

3. Проверка полноты и правильности отражения расчетов на счетах возникновения дебиторской задолженности. Устанавливается тождество данных регистра по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» данным Главной книги и взаимосвязанным регистрам. Записи по дебету счета 62 сверяются с записями по кредиту счета 90.

4. Своевременность расчетов и реальность числящейся задолженности покупателей и заказчиков. Полнота и своевременность оплаты счетов устанавливается путем сверки данных корреспонденции счетов по счетам 50, 51, 52 и прослеживанием записей в регистрах аналитического учета. Если законом или договором купли-продажи не предусмотрен переход права собственности, то оно переходит к покупателю в момент отгрузки товаров. Сопоставлением дат отгрузки по первичным документам и регистрам по счету 62 контролируется своевременность отражения операций.

5. Проверка правильности ведения аналитического учета по счету 62 в разрезе отдельных покупателей и заказчиков, а по каждому покупателю и заказчику в разрезе договоров и актов выполненных работ.

6. Анализ фактов просроченной дебиторской задолженности с установлением истребованной и неистребованной. Аудитор проверяет наличие доказательств фактов истребования дебиторской задолженности (предъявление иска в арбитражный суд, признание должника банкротом, постановление правоохра-

нительных органов о прекращении уголовного дела и др.). Истребованная дебиторская задолженность может числиться на балансе до истечения срока исковой давности.

7. При проверке списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, и других долгов, не реализуемых к взысканию, аудитор устанавливает выполнение требований согласно «Положению по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности», а именно:

- правильность исчисления срока исковой давности;
- списание, которое должно производиться по каждому обязательству;
- наличие акта о проведении инвентаризации задолженности;
- наличие письменного обоснования и приказа руководителя организации;
- списание за счет резерва сомнительных долгов.

8. Проверка правильности корреспонденции счетов.

9.4. Аудит расчетов по претензиям

Цель проверки расчетов по претензиям — проверка обоснованности предъявления, правильность документального оформления, отражения в учете и отчетности расчетов по претензиям.

Источники информации: договоры, счета-фактуры, обязательства по расчетам, товарно-транспортные накладные, акты сверки, решения суда, документы банка, рекламации, постановления суда, приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, акт выявленных расхождений, сертификаты, регистры аналитического и синтетического учета, Главная книга, отчетность.

Направления проверки

1. Проверка документального оформления претензий.

При проверке операций по существу аудитор устанавливает своевременность и правильность оформления претензионных документов. Претензия подается в письменной форме, ее подписывает руководитель или его заместитель. В претензии пострадавшая сторона должна описать допущенные поставщиком нарушения

договорных обязательств и доказательства его вины. К претензиям прилагаются подлинные документы или надлежащим образом заверенные копии либо выписки из них. В претензии указываются: сумма претензии, ее расчет; факты, на которых основаны требования; доказательства фактов со ссылкой на соответствующие законодательные акты; перечень прилагаемых к претензии документов и иные сведения, необходимые для урегулирования споров. Претензия должна быть рассмотрена в течение 30 дней со дня получения, если иное не установлено соглашением сторон.

2. Проверка порядка рассмотрения претензии. Претензии должны рассматриваться у поставщика специально назначенной комиссией. По результатам готовится заключение о полном или частичном признании претензии или ее отклонении. В заключении должны содержаться следующие сведения:

- расчет признанной суммы убытков в части стоимости продукции, суммы штрафа, уценки;
- предложения (при необходимости) о подготовке приказа о привлечении к ответственности должностных лиц, виновных в выпуске, поставке продукции; несоответствии количества и качества.

В материалах по рассмотрению претензии отражается подтверждение или отсутствие поставки несоответствующей по качеству и количеству продукции и указываются виновные лица, допустившие ее выпуск и поставку, вносятся предложения по устранению и предупреждению причин выпуска такой продукции. Материалы по расследованию претензии должны включать:

- 1) причины, повлекшие за собой выпуск и отгрузку продукции несоответствующего качества;
- 2) объяснительные записки лиц, участвовавших в выпуске, поставке несоответствующей по качеству и количеству продукции;
- 3) распоряжение о привлечении к дисциплинарной и материальной ответственности виновных лиц.

В случае невозможности рассмотрения претензии у покупателя поставщик запрашивает дополнительные данные либо принимает решение о командировании специалиста для проверки обоснованности предъявленной претензии непосредственно у потребителя.

На неудовлетворенные претензии должен быть предъявлен иск к поставщику или другой стороне в арбитражный суд. Аудиторы выясняют, не было ли фактов предъявления претензий с истечением срока исковой давности, с необоснованными требованиями.

Ответ о результатах рассмотрения претензии дается в письменной форме и содержит: признанную сумму (при полном или частичном удовлетворении), №, дату, срок и способы удовлетворения претензии; в случае отказа (полного или частично) указываются мотивы отказа с обязательной ссылкой на соответствующие законы; доказательства, обосновывающие отказ, и перечень прилагаемых к ответу на претензию документов.

3. Проверка реальности сальдо. При проверке реальности сальдо счета 76/2 аудитор выясняет, не числятся ли суммы по претензиям с истекшим сроком давности; суммы, предъявленные с нарушением сроков; суммы, не подтвержденные документально; обоснованность претензий, предъявляемых проверяемому предприятию. В случае удовлетворения претензий необходимо проверить, проводилось ли административное расследование с целью установления виновных лиц. Выявление таких фактов свидетельствует о наличии сомнительной дебиторской задолженности по претензиям

4. Проверка правильности ведения аналитического учета. Аналитический учет должен вестись по каждому дебитору и отдельным претензиям.

5. Проверка правильности корреспонденции счетов и тождественности показателей учетных регистров данным Главной книги и бухгалтерской отчетности.

Правильность отражения операций расчетов по претензиям устанавливается прослеживанием записей по предъявленным претензиям, регистрам синтетического и аналитического учета по счету 76/2.

Суммы предъявленных претензий по штрафам, пени, неустойкам, взыскиваемые с поставщиков, покупателей, транспортных организаций, за несоблюдение договорных обязательств должны быть отражены в учете на дату признания или решения суда в размерах, признанных плательщиком или присужденных судом. Погашение задолженности проверяется по данным платежных документов и выписок банка.

9.5. Проверка расчетов с прочими дебиторами и кредиторами

Цель проверки — проверка соответствия установленной организацией методики учета и налогообложения операций с прочими дебиторами и кредиторами нормативным документам, действующим в проверяемом периоде, с целью выявления ошибок и искажений и степени их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности и формирование мнения аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности в части внешних расчетных обязательств

Задачи:

- 1) проверка правильности документального оформления расчетов с прочими дебиторами и кредиторами;
- 2) подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности;
- 3) проверка организации аналитического учета данных расчетов;
- 4) проверка операций по расчетам с покупателями и заказчиками на предмет их надлежащего санкционирования и правильности корреспонденции.

Объектами проверки являются бухгалтерские записи в учете, учетных регистрах и отчетности по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и числящаяся на нем задолженность.

Методика и последовательность проверки расчетов с прочими дебиторами и кредиторами аналогична проверке всех внешних расчетных счетов. Принимая во внимание многообразие операций, учитываемых на счете 76, аудитор при анализе состояния расчетов выясняет правомерность использования данного счета.

Направления проверки

1. Проверка своевременности, обоснованности и правильности отражения в учете депонированной заработной платы. По невыплаченным на конец года депонированным суммам аудитор устанавливает, произведен ли перерасчет НДФЛ, который должен быть исчислен с суммы фактически выплаченной заработной платы.

2. Проверка правильности и обоснованности удержания сумм по исполнительным листам, полноты и своевременности их перечисления получателям. Правильность и обоснованность удержания сумм по исполнительным листам в пользу других организаций и лиц (алименты, штрафы, взыскание материального ущерба и т. п.) устанавливается путем сверки учетных записей с расчетно-платежными ведомостями и документами, являющимися основанием для удержания. Своевременность и полнота перечислений выясняются при анализе состояния и движения задолженности по лицам и путем сопоставления дат удержания сумм с работников и перечисления этих сумм получателям.

3. Проверка правильности расчетов с организациями по операциям некоммерческого характера и с транспортными организациями. При проверке расчетов с некоммерческими организациями устанавливаются наличие договора, документальное подтверждение факта оказания услуг, их персонифицированный характер, производственное или непроизводственное назначение. Это необходимо для подтверждения правильности определения источника финансирования расходов.

4. Проверка реальности задолженности по расчетам на дату составления баланса. В завершение проверки аудитор обобщает записи в рабочих документах и дает оценку правильности ведения учета, достоверности учетных и отчетных данных по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Типичные ошибки

1. Отсутствие необходимых реквизитов, придающих документу юридическую силу.

2. Зачет задолженности одного контрагента авансами, выданными другому контрагенту.

3. Отсутствие корректировки по списанным на затраты ТМЦ, ранее отраженным как неотфактурованные поставки, документы по которым поступили и не соответствуют ранее отраженным в учете показателям.

4. Несвоевременное предъявление претензий поставщикам.

5. Неправомерное признание задолженности безнадежной и ее списание за счет резерва по сомнительным долгам.

6. Счетные ошибки при фиксировании оперативного факта (при измерении количества, веса, размеров и т. п.).

7. Несвоевременная регистрация оперативного факта на носителе информации.

8. Регистрация хозяйственных операций в документах не унифицированной формы (в случае если для данной операции унифицированный документ предусмотрен).

9. Нарушения, допущенные при оформлении первичного документа (заполнение документов средствами, не допускающими их долговременное хранение, нарушения при внесении исправлений в первичный документ).

10. Отсутствие графиков документооборота.

11. Ошибки при регистрации документа (количественные либо качественные расхождения при переносе данных из документа в учетные регистры).

12. Несвоевременная регистрация документа в учетном регистре (либо отсутствие данных в учетном регистре по отдельным первичным документам).

13. Нарушения при оформлении дел с первичной учетной документацией (касается кассовых и банковских документов).

Задания и ситуации

Ситуация 9.1

По состоянию на 1 января 2015 г. у организации значится просроченная задолженность поставщика в размере 500 тыс. рублей. Проверкой установлено, что данная задолженность является ничем не обеспеченной (по суммам ранее выданных авансов), причем 260 тыс. рублей — это задолженность со сроком возникновения свыше 90 дней.

Учетной политикой проверяемого предприятия предусмотрено создание резервов по сомнительным долгам.

Задание:

Укажите, имеет ли право предприятие образовать в бухгалтерском учете резерв на всю сумму сомнительной задолженности? Какой бухгалтерской записью будет отражено создание резерва по сомнительным долгам?

Если резерв будет образован в полной сумме дебиторской задолженности, в какой сумме указанная задолженность этого дебитора будет отражена в отчетности за 2014 г.?

Ситуация 9.2

При проведении аудита продаж в ООО «Оптовик» установлено, что автотранспортному предприятию по договору купли-продажи № 170 от 25.03.2014 отпущена 02.04.2014 офисная мебель на сумму 180 000 руб. (в том числе НДС). Ранее аудируемая компания заключила с автотранспортным предприятием договор № 35/4 от 10.03.2014 на получение транспортных услуг на сумму 210 600 руб. (в том числе НДС). Обязанности по данному договору автотранспортное предприятие выполнило полностью в марте текущего года и согласно товарно-транспортным накладным выставило счет на оплату от 21.03.2014 ООО «Оптовик». Руководство ООО «Оптовик» предложило автотранспортному предприятию провести взаимозачет по договорам № 170 и № 35/4 и получило устное согласие 31.03.2014. На следующий день бухгалтерия ООО «Оптовик» отразила эту операцию бухгалтерскими проводками:

Д-т 62	К-т 41	—	180 000 руб.,
Д-т 44	К-т 76	—	210 000 руб.
Д-т 76	К-т 62	—	180 000 руб. — 2-ой квартал 2014 г.

Задание:

1. Проанализировать юридическую законность данной операции.
2. Проверить правильность и полноту отражения этих сделок на счетах бухгалтерского учета.

Ситуация 9.3

В феврале 2014 г. ООО «Радуга» провело с представителями ООО «Свет» деловые переговоры, в результате которых было достигнуто соглашение об организации совместного производства. ООО «Радуга» организовало официальный обед в ресторане, стоимость обслуживания составила 17 700 руб. с учетом НДС. Счет в ресторане был оплачен подотчетным лицом, ответственным за проведение официальной встречи. При обслуживании участников встречи был оплачен счет транспортной организации

за предоставленные услуги. Сумма выставленного счета по транспортным услугам составила 1 180 руб., в том числе НДС. Услуги транспортной организации были оплачены с расчетного счета. Других расходов при проведении переговоров не было.

Сумма расходов на оплату труда в организации с начала года составила 250 000 руб.

По данным бухгалтерского учета установлено, что сумма «входного» налога, которая налогоплательщиком принята к вычету составила 10 000 руб. $\times 18\% = 1\,800$ руб. Оставшаяся сумма «входного» налога, не принятая к учету в феврале, продолжает числиться на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

В бухгалтерском учете организации данные хозяйственные операции отражены следующим образом.

Таблица 6

**Журнал регистрации хозяйственных операций
за февраль 2014 г.**

Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
Дебет	Кредит		
26	76	1 000	Принят счет за транспортное обслуживание участников переговоров
19	76	180	Учтен НДС, предъявленный к оплате транспортной организацией
26	71	15 000	Принят авансовый отчет по представительским расходам
19	71	2 700	Учтен НДС по представительским расходам
68-2	19	1 800	Принята к вычету сумма НДС, соответствующая предельному размеру представительских расходов
09	68-1	1 440	Отражена сумма отложенного налогового актива
76	51	1 180	Оплачен счет транспортной организации

Задание:

1. Проверьте правильность отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

2. Сформулируйте нарушения и предложения по их устранению.

3. Укажите методы получения аудиторских доказательств.

Тема 10. Аудит внутренних расчетных операций

10.1. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда

Целью аудита расчетов с персоналом по оплате труда является формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в части показателей, отражающих состояние этих расчетов, и о соответствии применяемой методики учета и налогообложения операций по оплате труда действующим нормативным документам.

Задачи аудита расчетов с персоналом по оплате труда:

- 1) проверка соблюдения законодательства, регламентирующего порядок осуществления расчетов по оплате труда;
- 2) проверка по форме и по существу документов, регламентирующих начисление и выплату заработной платы;
- 3) проверка правильности отражения расчетов с персоналом по оплате труда на счетах бухгалтерского учета;
- 4) проверка тождественности данных первичного учета, регистров аналитического и синтетического учета и отчетности.

Источники информации: первичные документы, используемые для оформления движения персонала (приказ о приеме на работу, приказ об увольнении), для оформления движения рабочего времени (табели учета рабочего времени), выработки, начисления и выплаты заработной платы (платежные ведомости), акт инвентаризации расчетов, налоговые карточки работников; регистры аналитического и синтетического учета по счетам 68, 69, 70, 71, 73, 76; бухгалтерская отчетность.

Основные направления проверки

1. Проверка документального оформления трудовых отношений с работниками предприятия. Установить формы договорных и трудовых отношений между работниками и работодателями. При проверке аудитор должен выборочно проверить наличие договоров, заполненных с соблюдением всех обязательных реквизитов, заверенных печатями и подписями сторон, а также наличие смет, доверенностей.

2. Определение степени унификации первичных документов по учету персонала и рабочего времени.

3. Проверка наличия и достоверности оформления первичных документов, правильности их заполнения и соответствия требованиям нормативных документов. Проверке подвергаются таблицы учета рабочего времени, приказы, наряды на сдельные работы, расчетные и расчетно-платежные ведомости, расчеты отпускных и других видов доплат. Необходимо выбрать личные дела конкретных работников и проверить соответствие данных о найме и переводах, условиях оплаты и дополнительных выплатах. Также проверяется соблюдение штатной дисциплины, установленных должностных окладов или условий контракта, обоснованность оплаты труда по трудовым соглашениям и по совместительству. Проверяется наличие должностных инструкций, наличие обязательных реквизитов, подписей.

4. Аудит системы начисления заработной платы:

4.1. Необходимо установить идентичность данных о количестве отработанного времени. Данная процедура осуществляется путем сверки данных табеля учета использования рабочего времени, расчетно-платежных ведомостей и личной карточки. При неполном рабочем месяце необходимо проверить правильность арифметических расчетов начисления заработной платы.

4.2. Определить, какие формы оплаты труда приняты на предприятии. При сдельной оплате проверяется правильность применения норм и расценок. При повременной — сверка данных табеля, расчетной ведомости и лицевого счета.

4.3. Проверка правильности начисления заработной платы за время отпуска. Следует обратить внимание на дату отпуска по приказу руководителя. Правильность определения расчетного периода и соотношения сумм зарплаты по месяцам расчетного периода в расчете отпускных и лицевого счета. Для этих целей может быть произведен альтернативный расчет.

4.4. Проверка правильности начисления пособия по временной нетрудоспособности. Проводится проверка правильности расчета среднедневного заработка, размеры пособия в зависимости от стажа, правильность определения числа дней нетрудоспособности, правильность применения ограничения на выплату и суммы начисления пособия.

4.5. Проверка правильности и обоснованности начисления премий. Аудитор сопоставляет информацию положения о премировании, приказов, расчетно-платежных ведомостей и лицевых счетов. Проверяется законность выдачи премий и правильность их расчета.

4.6. Проверка правильности начисления доплат в связи с отклонением от нормальных условий труда. Осуществляется путем сверки данных расчета и табеля учета рабочего времени, а также размеров доплат, установленных законодательством.

4.7. Проверка правильности отражения операций по начислению заработной платы на счетах бухгалтерского учета.

5. Аудит удержаний из заработной платы:

5.1. Проверка полноты и своевременности удержания НДФЛ (расчетно-платежная ведомость, лицевой счет, табель). Осуществляется арифметический контроль сумм удержанного налога, подтверждается правомерность освобождения от налогообложения отдельных доходов и применение налоговых вычетов, предусмотренных законодательством. Аудитор также проверяет наличие заявлений на предоставление стандартных вычетов от сотрудников, которым в рассматриваемом периоде предоставлялись данные вычеты.

Устанавливаются случаи неудержания или неполного удержания НДФЛ с сумм материальной помощи, компенсационных выплат сверх установленных норм, с разницы между рыночной стоимостью товаров и ценой реализации при продаже сотрудникам по льготной цене.

5.2. Проверка правильности удержания по исполнительным листам (исполнительные листы, личные заявления работников, решения суда, платежные документы). Осуществляется арифметический контроль правильности исчисления базы для взыскания алиментов.

5.3. Проверка удержаний за товары, проданные в кредит или по ссудам (личные заявления работников, договоры, поручения-обязательства, расчетно-платежные ведомости, документы на перечисление). Устанавливается реальность и достоверность задолженности. Проверяя операции по предоставлению займов,

необходимо установить реальность задолженности, наличие договора займа, установить источники выдачи ссуды, наличие процентов, полноту погашения сумм задолженности по ссуде при увольнении работника.

5.4. Проверка отчислений в пенсионные, страховые фонды (добровольное страхование граждан) (личные заявления работников, договоры, документы на перечисление). Устанавливается регулярность удержания сумм, реальность и достоверность задолженности.

5.5. Проверка расчетов по возмещению работниками материального ущерба (приказ руководителя на проведение инвентаризации, акты инвентаризации, приказ руководителя о списании сумм недостач материальных ценностей, договор о материальной ответственности между работниками и организацией). Аудитор должен выяснить причины возникновения ущерба, установить полноту отнесения на виновных лиц суммы недостач, соблюдение сроков и порядка рассмотрения информации о фактах недостач, хищения и порчи ценностей. Проверить правильность и обоснованность списания недостач на убытки организации (или на виновное лицо), установить, проводились ли административные расследования по фактам недостач, правильно ли организован аналитический учет по счету 73 и корреспонденция счетов, проверить реальность и полноту погашения задолженности по возмещению материального ущерба виновным лицом.

5.6. Проверка правильности удержания за брак (акт о браке, приказ руководителя). Осуществляется арифметическая проверка, наличие подтверждающих документов.

5.7. Проверка правильности корреспонденции счетов по удержаниям.

6. Проверка сводных расчетов по оплате труда. Контролю подвергаются записи в ведомостях дебиторских и кредиторских оборотов, сводные данные проверяют по Главной книге. Сальдо по этим счетам должно соответствовать данным баланса по статьям дебиторской и кредиторской задолженности.

10.2. Аудит расчетов с подотчетными лицами

Целью аудита расчетов с подотчетными лицами является формирование мнения о достоверности отражения в учете и отчетности расчетов с подотчетными лицами и соответствие порядка их совершения на аудируемом предприятии требованиям действующего в РФ законодательства.

Задачи аудита расчетов с подотчетными лицами:

- 1) проверка соблюдения законодательства, регламентирующего порядок осуществления расчетов;
- 2) проверка по форме и по существу документов, регламентирующих выдачу и возврат подотчетных сумм;
- 3) проверка правильности отражения расчетов с подотчетными лицами на счетах бухгалтерского учета;
- 4) проверка тождественности данных первичного учета, регистров аналитического и синтетического учета, отчетности.

Информационной базой аудита расчетов с подотчетными лицами являются:

- нормативные документы, регулирующие порядок расчетов и правила ведения бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами;
- первичные документы: приказы руководителя, платежные документы, кассовые документы, авансовые отчеты подотчетных лиц, командировочные удостоверения, платежные ведомости, акты списания материальных ценностей, карточки складского учета, протоколы приемы делегаций, сметы представительских расходов, инвентаризационные описи, акт инвентаризации расчетов, распоряжения и приказы руководителя, налоговые карточки работников и др.;
- регистры аналитического и синтетического учета по счетам 10, 25, 26, 50, 70, 71, 73, 91 и др.
- отчетность.

Направления проверки

1. Проверка документов, регламентирующих порядок выдачи и возврата подотчетных сумм. Для этого необходимо ознакомиться с графиком документооборота по порядку представления, обработке и утверждения авансового отчета.

2. Проверка обоснованности выдачи авансов под отчет:

2.1. Проверка соответствия лиц, получающих наличные денежные средства из кассы на операционно-хозяйственные расходы, списку лиц, имеющих на это право, утвержденному руководителем организации и зафиксированному в учетной политике. Устанавливается факт выдачи денежных средств лицам, которые не являются работниками проверяемого предприятия при отсутствии заключенных с ними договоров.

2.2. Проверка получения под отчет денежных средств работниками, не отчитавшимися по ранее полученным авансам. Для этого необходимо определить наличие дебиторской задолженности по подотчетным лицам на начало проверяемого периода в регистре счета 71 и в Главной книге.

3. Проверка своевременности предоставления авансовых отчетов осуществляется путем сопоставления фактических сроков предоставления авансовых отчетов со сроками, предусмотренными в командировочном удостоверении или приказе руководителя.

4. Проверка документальной обоснованности использования подотчетных сумм осуществляется путем установления наличия и правильности оформления документов, подтверждающих расходование подотчетных сумм. Законность и целесообразность расходов на хозяйственно-операционные нужды определяется путем сопоставления данных авансовых отчетов и приложенных к ним документов на оплату услуг, погашение задолженности поставщикам, приобретение материальных ценностей. Особое внимание обращается на правильность оформления оправдательных документов.

5. Проверка правильности документального оформления хозяйственных операций осуществляется по следующим направлениям.

5.1. Служебные командировки. Проверяется правильность оформления и исполнения типовой формы командировочного удостоверения, служебного задания; правильность определения сроков командировки и продления ее; правильность подсчета дней, проведенных в командировке, на основании отметок о прибытии/выбытии в командировочном удостоверении.

Далее необходимо проверить наличие подтверждений производственного характера командировок; правильность составления сроков предоставления авансового отчета, а также проведения необходимых расчетов; правильность возмещения расходов по командировке.

5.2. Закупка ТМЦ, оплата работ или услуг. Проверяется наличие оправдательных документов, свидетельствующих о фактически произведенных расходах, и правильность их заполнения. При оплате товаров, работ, услуг юридическим лицам проверяются представленные накладные, счета, товарные и кассовые чеки, приходные и расходные кассовые ордера.

5.3. Представительские расходы. К данным расходам относятся расходы, связанные с проведением официального приема; по транспортному обеспечению участников мероприятия; связанные с посещением культурно-зрелищных мероприятий; по буфетному обслуживанию во время переговоров и мероприятий культурной программы; по оплате услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

К внутренним оправдательным документам могут также относиться приказ руководителя организации, утверждающий нормы на отдельные виды представительских расходов; исполнительные сметы по приему конкретных делегаций; программы пребывания делегаций; акт об отнесении затрат к представительским.

Кроме того, у организации должны быть в наличии первичные документы (чеки, счета, путевые листы и т. п.), подтверждающие, что расходы были фактически произведены.

6. Установление тождества между учетными и отчетными данными.

6.1. Проверяется соотношение сумм, выданных подотчетным лицам из кассы, путем сличения данных журналов по счетам 50 и 71 за каждый месяц.

6.2. Проверяется соотношение сальдо по счету 71 и данных Главной книги за каждый месяц.

6.3. Сопоставляется месячный оборот по возврату подотчетных сумм в кассу по счету 71 с итогом по счету 50.

6.4. Проверяется соотношение по счету 60 и счету 71, по приложению к балансу (форма № 4).

6.5. Сопоставляются месячные обороты по кредиту счета 71, отражающие расходы, отнесенные на дебет счета 10, 26, с записями в Главной книге по дебету соответствующих счетов.

10.3. Аудит расчетов по возмещению материального ущерба

Цель аудита расчетов по возмещению материального ущерба — проверка правильности и обоснованности отражения в учете расчетов по возмещению материального ущерба.

Задачи:

- 1) проверка соблюдения законодательства, регламентирующего порядок осуществления расчетов;
- 2) проверка по форме и по существу документов, регламентирующих расчеты по возмещению материального ущерба;
- 3) проверка правильности отражения расчетов по возмещению материального ущерба на счетах бухгалтерского учета;
- 4) проверка тождественности данных первичного учета, регистров аналитического синтетического учета.

Источниками информации при проведении проверки являются: первичные документы, подтверждающие расчеты с материально ответственными лицами, работниками организации, имеющими право на получение материальных ценностей по разовым доверенностям; регистры аналитического и синтетического учета по счетам 10, 50, 51, 73, 76, 91 и др.; формы бухгалтерской отчетности.

Направления проверки

1. Контроль правильности и обоснованности оформления и выведения результатов инвентаризации.

2. Установление обоснованности сумм недостач, относимых за счет виновных лиц.

Основной причиной ущерба, недостач, растрат, хищения денежных средств является несоблюдение условий хранения товарно-материальных ценностей, формальное проведение

инвентаризации, а также отсутствие должного контроля за сохранностью товарно-материальных ценностей.

3. Проверка реальности материального ущерба. Для этого осуществляется проверка состояния расчетов по возмещению материального ущерба, обоснованность списания потерь, образовавшихся в результате недостач, хищения и порчи ценностей.

Случаи полной материальной ответственности:

- если на работника возложена материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю;

- в случае недостачи ценностей, вверенных работнику на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу (например, перевозка продукции);

- в случае умышленного причинения ущерба; в случае причинения ущерба в состоянии алкогольного, токсического или наркотического опьянения;

- в случае причинения ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда; в случае причинения ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующими государственными органами;

- причинения ущерба при неисполнении работником трудовых обязательств;

- в случае разглашения сведений, составляющие охраняемую законом тайну (коммерческую, служебную, иную).

4. Проверка соблюдения порядка взыскания ущерба:

- добровольное возмещение ущерба;

- по решению суда или приказу работодателя.

Взыскание с виновного работника суммы причиненного ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, производится по распоряжению работодателя. Работник, виновный в причинении ущерба работодателю, может добровольно возместить его полностью или частично. По соглашению сторон трудового договора допускается возмещение ущерба с рассрочкой платежа.

С согласия работодателя работник может передать ему для возмещения причиненного ущерба равноценное имущество или исправить поврежденное имущество.

5. Установление реальности и полноты погашения задолженности по возмещению материального ущерба виновным лицом.

6. Проверка соблюдения установленного порядка списания недостач и потерь на убытки организации.

7. Проверка правильности корреспонденции счетов по расчетам по возмещению материального ущерба. Для учета расчетов по возмещению материального ущерба используется счет 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»:

- формальной проверке подвергается корреспонденция счетов по учету расчетов по возмещению материального ущерба:
- проверяется ведение аналитического учета по счету 73/2;
- устанавливается соответствие записей аналитического учета по счету 73 записям в журнале, Главной книге и балансе.

Задания и ситуации

Ситуация 10.1

В процессе аудита были проверены следующие авансовые отчеты.

1. № 79 от 25.09.14, представленный бухгалтером Ивановой О. А. Основанием для составления отчета была командировка в г. Москву на курсы повышения квалификации по приказу № 27 от 10.09.14. Отчет утвержден на сумму 13 147 руб. К авансовому отчету приложено:

а) железнодорожные билеты Омск — Москва и Москва — Омск, каждый стоимостью 1 516 рублей;

б) командировочное удостоверение с отметками: «Выбыла из Омска 12 сентября 2014 г.», «прибыла в Омск 22 сентября 2014 г.»;

в) счет-фактура и квитанция к приходному кассовому ордеру № 1079 МГУ им. М. В. Ломоносова № 601 от 14.09.14 за обучение на сумму 3 800 руб.;

в) счет-фактура № 210224 от 20.09.14 гостиницы «Полет» за 7 суток по 650 руб. за сутки (в том числе НДС);

г) квитанции за телефонные переговоры на сумму 115 руб.;

д) суточные из расчета 150 руб. в день за 11 дней.

Из кассы предприятия 12.09.14 Ивановой О. А. была получена по кассовому ордеру № 107 денежная сумма 9 100 руб.

Все произведенные Ивановой О. А. расходы отнесены бухгалтером на общехозяйственные расходы (счет 26 «Общехозяйственные расходы»).

Задание: проверить соблюдение правил расходования подотчетных сумм.

Ситуация 10.2

Предприятие закупает часть основных материалов — ткани, нитки, фурнитуру — через подотчетных лиц за наличный расчет. Закупки, как правило, производятся у иногородних производителей.

При проверке закупочных операций, произведенных в апреле — июне 20__ г., установлено, что 12 апреля отчетного года предприятие приобрело 270 м сорочечной ткани у физического лица. В кассовом расходном ордере указана фамилия получателя денежных средств без указания паспортных данных. Другие оправдательные документы отсутствуют.

10 апреля того же года экспедитор отдела снабжения Матвеев Д. С. получил в бухгалтерии доверенность на получение на Ивановском камвольном комбинате партии тканей, оплаченной предварительно по безналичному расчету. Но 11 апреля в связи с производственной необходимостью командировка была отложена. Матвеев Д. С. доверенность в бухгалтерию не сдавал.

24 апреля для оплаты партии фурнитуры Матвееву Д. С. выдано под отчет 15 200 руб. Ценности сданы на склад 28 апреля. Авансовый отчет в бухгалтерию не представлен. А 03 мая Матвеев получил из кассы 5 700 руб. на приобретение ниток у производителя в г. Шуя.

Другой экспедитор предприятия — Сивов С. В. — в течение мая — июня отчетного года получал из кассы следующие денежные средства на приобретение материальных ценностей:

- 20 мая по расходному кассовому ордеру № 57 1 200 руб.,
- 29 мая по расходному кассовому ордеру № 76 1 800 руб.,
- 06 июня по расходному кассовому ордеру № 104 12 000 руб.

Авансовые отчеты и оправдательные документы по израсходованным средствам представлены в бухгалтерию одновременно по всем трем выданным авансам — 09 июня отчетного года.

Ситуация 10.3

В аналитическом учете оптового торгового предприятия на счете 76 «Расчеты по претензиям» числится задолженность за обувной фабрикой в сумме 187 000 руб. за непоступивший товар, оплаченный 12 августа аудируемого года по счету № 1022, железнодорожная накладная № 4234.

Как выяснилось из переписки с поставщиком, квитанция к накладной была им выслана своевременно, но затерялась среди почтовой корреспонденции у бухгалтера Кузнецовой А. Д. Из-за отсутствия квитанции претензия железной дороге не предъявлялась.

В декабре бухгалтер разыскала квитанцию, но в юридический отдел организации ее не передала.

Ситуация 10.4

В результате инвентаризации, проведенной в апреле 2014 г., на строительном складе, принадлежащем ЗАО «Орион», была выявлена недостача (кража) пяти упаковок паркетной доски. Общая сумма недостачи составила 17 700 руб. Виновник кражи был установлен, им оказался кладовщик Капитонов П. С., но руководство компании решило не заявлять о факте хищения в правоохранительные органы. Капитонов свою вину признал и согласился возместить ущерб.

По оценке независимого эксперта, рыночная стоимость украденных строительных материалов на момент хищения составила 20 000 руб. Оклад кладовщика равен 20 000 руб. По соглашению сторон было принято решение взыскать деньги из заработной платы работника равными долями в течение пяти месяцев — по 4 000 руб.

Руководитель ЗАО «Орион» издал соответствующий приказ:

Приказ № ____

Об удержании из заработной платы

22 апреля 2014 г. в ходе инвентаризации на строительном складе, принадлежащем ЗАО «Орион», была обнаружена недостача 5 упаковок паркетной доски в сумме 17 700 руб. (материалы инвентаризации от 22.04.2014). По данным независимого

оценщика, стоимость недостающих стройматериалов составила 20 000 руб. (акт от 25.04.2014 № 135/оц).

Виновником недостачи признан кладовщик Капитонов П. С. Факт своей вины Капитонов признал и согласился добровольно полностью возместить ущерб. На основании вышеизложенного приказываю:

1. Кладовщику Капитонову П. С. за неудовлетворительное исполнение служебных обязанностей, выразившееся в недостаче вверенных ему товарно-материальных ценностей, объявить выговор.

2. Удержать сумму недостачи — 20 000 руб. — из заработной платы Капитонова П. С.

Бухгалтерии производить удержание в течение пяти месяцев (с мая по сентябрь 2015 г.) равными долями — по 4 000 руб. в месяц.

Задание:

1. Укажите, правомерны ли действия руководителя организации.

2. Составьте бухгалтерские записи.

Ситуация 10.5

В феврале 2015 г. в ОАО «Пегас» была начислена повременная заработная плата инженерно-техническим работникам цеха № 1 согласно учебной форме расчетно-платежной ведомости № 3, представленной в приложении 11.

Старший инженер А. К. Таракашкин детей на иждивении не имеет. Инженер К. М. Бугагашкин имеет одного несовершеннолетнего ребенка. Техник В. С. Тормозова имеет двух несовершеннолетних детей.

Инженер К. М. Бугагашкин представил больничный лист на 5 рабочих дней в феврале 2015 г. Стаж работы К. М. Бугагашкина в ОАО «Пегас» составляет 2 года 9 мес., непрерывный страховой стаж — 6 лет. Заработная плата за 12 мес., предшествующих месяцу заболевания, составила 228 000 руб. В течение расходного периода отработано 352,8 дней. Заработная плата за последние 24 мес. составила 461 300 руб. За этот период отработано 710 дней.

Технику В. С. Тормозовой в феврале 2015 г. был предоставлен очередной отпуск на срок с 1 по 28 февраля (28 календарных

дней). Заработная плата В. С. Тормозовой за расчетный год составила 143 999 руб., за год она отработала 352,8 дней. Заработная плата за последние 24 мес. составила 293 400 руб. За этот период отработано 720 дней.

Задание: в соответствии с законодательными актами проверьте правильность начисления заработной платы; пособий по временной нетрудоспособности; отпускных.

Тема 11. Аудит выпуска готовой продукции, ее отгрузки и продажи

Цель аудита готовой продукции, ее отгрузки и продажи — проверка достоверности показателей отчетности в части объема выпуска готовой продукции, исчисления выручки от продажи и себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продаж.

Источники информации для проведения проверки:

1. Положение об учетной политике организации.
2. Договоры на поставку готовой продукции.
3. Первичные документы по оформлению и отражению в учете операций по движению готовой продукции, ее отгрузке и продаже: накладные на сдачу готовой продукции на склад (акты сдачи), карточки складского учета готовой продукции, отчет о движении готовой продукции на складе, ведомости выпуска готовой продукции, прейскуранты, счета-фактуры, книга продаж, доверенности покупателей, первичные банковские и кассовые документы о поступлении выручки, пропуск на вынос (вывоз) готовой продукции с территории предприятия.
4. Регистры аналитического учета по счету 20 40, 43, регистры синтетического учета по счетам 20, 40, 43, 44, 45, 50, 51, 52, 62, 90, 91 и др.
5. Главная книга.
6. Отчетность организации.
7. Инвентаризационная опись ТМЦ, сличительные ведомости, акт инвентаризации.

Направления проверки

1. Проверка обеспечения внутреннего контроля состояния учета готовой продукции, ее отгрузки и продажи.

В рамках направления контролируется:

- наличие классификатора по готовой продукции,
- проведение инвентаризации остатков готовой продукции на складе,
- соответствие данных первичных документов, аналитических регистров, синтетических регистров, Главной книги и отчетности организации.

2. Проверка операций по учету выпуска готовой продукции.

В рамках направления аудитор устанавливает:

- 1) вид оценки готовой продукции, выбранный организацией и зафиксированный в учетной политике организации;
- 2) отражение запасов готовой продукции в учете запасов готовой продукции по фактической себестоимости;
- 3) способ учета выпуска готовой продукции, принятый организацией;
- 4) соответствие рабочего плана счетов выбранному способу учета выпуска готовой продукции;
- 5) взаимоувязку производственной программы с обеспеченностью ее материальными ресурсами;
- 6) правильность оформления приемки выпущенной из производства готовой продукции;
- 7) достоверность определения показателя фактической производственной себестоимости всех выпущенных изделий;
- 8) степень полноты отражения выпуска готовой продукции;
- 9) ритмичность выпуска продукции и ее поставок покупателям.

3. Проверка учета движения выпуска готовой продукции на складе. Аудитор анализирует и оценивает:

- правильность отнесения продукта производства к готовой продукции, полноту комплектации и прохождения процедур приемки;
- полноту оприходования готовой продукции;
- правильность оформления первичных документов;
- правильность оформления и соблюдение порядка заполнения регистров складского учета готовой продукции.

4. Проверка операций по учету отгрузки и реализации готовой продукции. В ходе проверки осуществляется:

- установление соответствия признания выручки для целей бухгалтерского учета и налогообложения требованиям нормативных документов;
- проверка полноты и своевременности включения отгруженной продукции в реализацию;
- проверка наличия и правильности оформления договоров поставки;
- контроль наличия и правильности оформления первичных документов, оформляющих отгрузку продукции покупателям;
- проверка своевременности сдачи документации по отгрузке продукции в бухгалтерию предприятия;
- проверка соответствия цен, указанных в отгрузочных документах, ценам, указанным в прейскурантах;
- проверка достоверности определения выручки от продажи. Устанавливается полнота регистрации выписанных счетов-фактур. Осуществляется взаимная сверка данных счетов-фактур, накладных на отгрузку и учетных регистров, в которых отражаются сведения о продажах;
- проверка правильности списания себестоимости проданной продукции, поступления выручки от продажи;
- проверка своевременности и полноты списания расходов на продажу. Выясняется организация аналитического учета этих расходов. С помощью метода пересчета проверяется правильность их распределения между видами реализованной продукции;
- контроль полноты отражения операций по продаже и отгрузке продукции в регистрах синтетического учета;
- проверка данных регистров отгрузки готовой продукции и продажи и сверка их с данными Главной книги;
- проверка полноты и реальности сумм дебиторской задолженности (договоры, акты сверки расчетов, учетные регистры по счетам 50, 51, 62, 90). По данным учетным реестрам проверяют правильность применяемой корреспонденции счетов и отражение в учете выручки от продажи;

- проверка правильности учета и налогообложения расчетов с покупателями и заказчиками с использованием векселей и других форм расчета;

- проверка правильности формирования показателей ф. № 2, а именно выручки, себестоимости реализованной продукции, прибыли (убытка) от продажи.

Задания и ситуации

Ситуация 11.1

В сентябре в цех верхней одежды переданы в эксплуатацию:

- иглы швейные — 5 комплектов по цене 39 руб.;

- утюг — 1 шт. по цене 1 100 руб.;

- ножницы портняжные — 5 шт. по цене 692 руб.

В бухгалтерии предприятия сделаны следующие проводки.

Таблица 7

Журнал регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Отпущены в производство комплекты игл	25	10	195
2.	Передан в эксплуатацию утюг	25	10	1 100
3.	Переданы в производство ножницы портняжные	25	10	3 460

В течение месяца со склада переданы материалы по требованиям:

- требование 1 — на оборудование кабинетов директора, технолога и бухгалтерии предприятия;

- требование 2 — на производство курток для подростков;

- требование 3 — на производство женских и мужских курток;

- требование 4 — на производство спортивных комплектов.

Таблица 8

**Отпуск материалов в производство
в сентябре отчетного периода**

№ п/п	Наименование	Цена руб.	Количество			
			требование 1	требование 2	требование 3	требование 4
1.	Лента дублирующая, (рулон — 100 м)	1 638,89	0,01	0,25	0,25	0,75
2.	Плащевка, м	304,49	—	—	200	240
3.	Мех искусственный, м	1 932,50	—	100	—	—
4.	Подкладочная ткань (капрон), м	193,80	1	100	200	280
5.	Застежка «молния», шт.	17,00	1	25	20	20
6.	Пряжки отделочные, шт.	12,30	1	10	5	5
7.	Брелоки отделочные, комп.	375,80	1	100	—	—
8.	Лента корсажная, рулон (10 м)	37,90	—	1	0,6	3
9.	Дублерин, м	42,10	—	0,7	1,5	1,5
10	Ткань гардинная, м	150,00	24	—	—	—

По данным требований в бухгалтерии были сделаны следующие проводки.

Таблица 9

Журнал регистрации хозяйственных операций

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
1.	Отпущены материалы для штор для кабинета директора, технолога, бухгалтерии	20	10	4 215,28
2.	Отпущены материалы на производство курток для подростков	20	10	251 235,09
3.	Отпущены материалы на производство мужских и женских курток	20	10	100 555,11
4.	Отпущены материалы на производство спортивных комплектов	20	10	129 149,12

На склад готовой продукции передана из производства готовая продукция.

Таблица 10

**Готовая продукция,
переданная на склад готовой продукции в сентябре 20__ г.**

№	Наименование	Количество, шт.	Стоимость, руб.
1.	Куртка подростковая «Вита»	34	251 235,09
2.	Куртка женская «Лего»	20	46 769,82
3.	Куртка мужская	12	28 061,89
4.	Куртка женская «Лада»	11	25 723,40
5.	Комплект спортивный утепленный мужской	17	52 274,64
6.	Комплект спортивный утепленный подростковый	25	76 874,48
	Итого		480 939,32

В бухгалтерском учете сделана проводка:

1. Д-т сч. 43 «Готовая продукция»

К-т сч. 20 «Основное производство» — 480 939,32 руб.

Задание: проверить правильность распределения затрат по видам произведенной продукции.

Ситуация 11.2

В соответствии с учетной политикой ООО «Веста» готовая продукция — спецодежда разного типа и назначения — оценивается по фактическим затратам на ее производство. Учет ведется на счете 43 «Готовая продукция» и без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Аналитический учет выпуска и отгрузки готовой продукции ведется по учетным ценам, устанавливаемым финансовым отделом ООО «Веста».

Покупателями готовой продукции ООО «Веста» являются только юридические лица — оптовые торговые организации, с которыми заключен договор на реализацию, или промышленные предприятия, являющиеся конечным потребителем продукции ООО «Веста». Для первой группы покупателей моментом перехода права собственности установлено 20-е число каждого

месяца, на которое у торговых организаций получают сведения о том, какая продукция в разрезе артикулов и в каком количестве была реализована.

ООО «Веста» не пользуется услугами других предприятий при выполнении технологических операций и не занимается изготовлением продукции из давальческого сырья.

Ситуация 11.3

При проверке правильности отражения в учете операций продаж продукции предприятия аудитор обнаружил, что на расчетный счет аудируемого лица в октябре 20__ г. поступили денежные средства в счет расчетов по договору № 105 в сумме 60 000 руб., в том числе НДС — 9 153 руб. Указанной операции в учетных бухгалтерских регистрах соответствуют записи:

1. Д-т сч. 51 «Расчетный счет»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 60 000 руб.;

2. Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90 «Продажи» — 60 000 руб.;

3. Д-т сч. 90 «Продажи»

К-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом» — 9 153 руб.

При проверке накладных на отпуск готовой продукции на сторону аудитор выяснил, что продукция данному покупателю не отгружалась.

Тема 12. Аудит собственного капитала

Цель — формирование мнения о достоверности данных показателей бухгалтерской отчетности, отражающих состояние собственного капитала и соответствие методики его учета нормативным актам.

Задачи:

1) проверка учредительных документов для определения юридических оснований на право функционирования экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством;

2) проверка соответствия размеров уставного и резервного капиталов размерам, установленным законодательством;

3) проверка порядка формирования уставного и резервного капиталов;

4) проверка правильности оформления и отражения в учете операций по созданию и использованию собственного капитала.

Источники информации:

- устав, учредительный договор, протоколы собраний учредителей, свидетельство о государственной регистрации, документы, связанные с приватизацией и акционированием предприятий, находящихся в собственности государства, субъектов РФ, общественных организаций; документы, подтверждающие права собственности учредителей на имущество, вносимое в оплату приобретаемых ими акций при государственной регистрации общества с участием муниципальных или государственных предприятий; договор на банковское обслуживание; проспект эмиссии; зарегистрированные изменения к учредительным документам; реестр акционеров; выписки из протоколов годового собрания акционеров, выписки решения совета директоров, внутренние положения; документы, подтверждающие внесение доли учредителей в уставный капитал (выписки банка, ПКО, акты оприходования имущества);

- регистры аналитического и синтетического учета (журналы ордера, ведомости аналитического учета по счетам: 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль», 86 «Целевое финансирование»;

- Главная книга, оборотно-сальдовая ведомость; отчетность (ф. № 1 разделы «Оборотные активы», «Задолженность учредителей по вкладу в уставной капитал» и раздел «Капитал и резервы»; ф. № 3 «Отчет об изменениях капитала»; «Отчет о целевом использовании полученных средств»).

Аудит уставного капитала

Направления проверки

1. Проверка правильности оформления учредительных документов

1.1. Аудитор выясняет, какие виды деятельности предусмотрены учредительными документами, а также виды деятельности, которые подлежат лицензированию (проверяется наличие

лицензий и сроки их действия). Если организация была создана одним учредителем, то она действует на основе устава (аудитор определяет, кто является собственником и в интересах каких пользователей проводится проверка). Если организация создавалась несколькими учредителями, то должен быть заключен договор, а устав должен быть утвержден учредителями (проверяется правильность оформления данных документов).

1.2. Устанавливается наличие соответствующих документов и соблюдение процедуры утверждения и государственной регистрации.

1.3. При изучении устава аудитор устанавливает, определены ли в нем фирменное наименование, местоположение организации, размер уставного капитала и распределение долей в нем среди учредителей, порядок назначения или избрания исполнительных органов, состав и компетенция органов управления, порядок принятия решений, наличие представительств и филиалов, порядок формирования фондов и распределение дивидендов. При проверке следует учитывать организационно-правовую форму организации.

1.4. При проверке численности учредителей и их доли в уставном капитале аудитор учитывает, что максимальное число учредителей и максимальная доля вкладов в уставный капитал одного учредителя, а также его минимальный размер определяется законом для юридических лиц соответствующего вида. Кроме того, проверяется соблюдение обязательного требования о превышении или равенстве величины чистых активов над размерами уставного капитала. Если аудитор устанавливает, что эта величина в соответствии с данными годового отчета меньше, чем зарегистрированный уставный капитал, то необходимо проверить, производилось ли организацией уменьшение уставного капитала до величины, не превышающей стоимости ее чистых активов.

2. Проверка полноты и соблюдения сроков внесения в уставный капитал. При проверке следует установить:

- сформирован ли полностью уставный капитал;
- соответствуют ли фактические взносы участников условиям учредительных документов;
- соблюдены ли сроки внесения взносов в уставный капитал, установленные законодательством и учредительными документами.

Для проверки соблюдения сроков оплаты необходимо выявить дату регистрации общества, дату размещения дополнительных акций, срок погашения задолженности по оплате акций, наличие задолженности учредителей по данным бухгалтерского баланса.

3. Проверка правильности денежной оценки вкладов участников.

4. Проверка учетных записей по формированию уставного капитала.

5. Оценка правильности отражения вклада в инвалюте (проверяется соответствие требованиям ПБУ 3/00 — пересчет в рубли осуществляется на дату подписания учредительных документов; проверяется правильность курса инвалюты и правильность пересчета рублевого эквивалента).

6. Проверка фактического поступления взносов учредителей осуществляется на основании первичных документов и записей в регистрах по счету 75. Аудитор проверяет своевременность погашения задолженности по взносам в уставный капитал и реальность числящегося дебетового сальдо.

7. Проверка правильности формирования уставного капитала. Проверяется соблюдение следующих требований:

- все акции являются именованными и при учреждении должны быть размещены среди учредителей;

- номинальная стоимость всех обыкновенных акций должна быть одинаковой, а стоимость привилегированных не должна превышать 25 % уставного капитала;

- акции общества при его учреждении должны быть полностью оплачены в течение срока, определенного уставом общества, при этом не менее 50 % уставного капитала общества должно быть оплачено к моменту регистрации, а оставшаяся часть — в течение года с момента его регистрации;

- форма оплаты должна соответствовать договору о создании общества или уставу, при этом в случае оплаты неденежными средствами обязательно заключение независимого оценщика;

- выпуски акций акционерных обществ подлежат обязательной регистрации.

8. Реальность взносов в уставный капитал аудитор устанавливает путем проверки наличия и правильности оформления

документов, подтверждающих факты расчетов с учредителями. В данных документах должна быть ссылка на формирование уставного капитала для правильности исчисления льгот по налогам. По первичным документам (актам приема-передачи основных средств, накладным, кассовым отчетам, выпискам банка) проверяется правильность отражения взносов в уставный капитал по соответствующим счетам в корреспонденции со счетом 75. Целесообразно провести инвентаризацию с непосредственным участием аудитора.

9. Проверка обоснованности изменений уставного капитала. Осуществляется по данным записей в регистрах по счету 80. При проверке выясняются источники увеличения уставного капитала, которые возмещаются только за счет средств, полученных от продажи своих акций сверх их номинальной стоимости. Аудитор устанавливает наличие решения собрания акционеров об увеличении уставного капитала за счет капитализации собственных источников. Выясняется стоимость оплаченных дополнительных акций, которые должны быть оплачены по рыночной стоимости, но не ниже номинальной. В случае уменьшения уставного капитала проверяется его обоснованность, т. е. условия уменьшения уставного капитала, внесение изменений в учредительные документы.

10. Аудитор определяет, насколько существенны выявленные отклонения в учете уставного капитала по сравнению с требованиями нормативных актов.

11. Проверка документального оформления, правильности начисления и законности выплат промежуточных и годовых дивидендов по акциям различных категорий.

12. Проверка правильности и своевременности налогообложения по основным видам налогов.

Аудит резервного капитала

Резервный капитал создается в размере, предусмотренном уставом, но не менее 5 % от уставного капитала. Резервный капитал формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом

общества, но не может быть менее 5 % от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества. Резервный капитал предназначен для покрытия убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Направления проверки

1. Проверка создания резервного капитала в соответствии с законодательством, учредительными документами и учетной политикой. Образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер.

2. Проверка соблюдения размеров ежегодных и общих отчислений в резервный фонд.

3. Проверка обоснованности целевого использования резервного фонда.

Аудит добавочного капитала

Направления проверки

1. Проверить тождественность данных бухгалтерской отчетности, показателей Главной книги и регистров аналитического и синтетического учета по счету 83 «Добавочный капитал».

2. Изучить обоснованность формирования капитала за счет прироста стоимости имущества по переоценке, осуществления капитальных вложений, эмиссионного дохода, курсовых разниц и других источников.

3. Проверить порядок использования добавочного капитала при увеличении уставного капитала, погашении убытка, при снижении стоимости основных средств, выявившейся по результатам их переоценки.

Задания и ситуации

Ситуация 12.1

В августе отчетного года учредителем были начислены дивиденды и выданы в форме материалов. Данные материалы по представленным документам не являлись собственностью предприятия. По итогам деятельности за прошлый год и в текущем

году предприятием был получен убыток. В учете были сделаны следующие записи.

Таблица 11

Журнал регистрации хозяйственных операций

<i>Содержание хозяйственной операции</i>	<i>Сумма</i>	<i>Д-т</i>	<i>К-т</i>
1. Начислены дивиденды акционерам, не являющимся работниками предприятия	8 000	84	75-2
2. Выданы материалы в счет оплаты дивидендов	8 000	75-2	10
3. Начислены дивиденды акционерам — работникам предприятия	10 000	84	70
4. Выданы материалы в счет оплаты дивидендов работникам предприятия	10 000	70	10

Задание: оцените ситуацию. Сформулируйте рекомендации.

Ситуация 12.2

В ходе аудиторской проверки было установлено, что в бухгалтерском учете АО «Арена» по учету уставного капитала и расчетам с учредителями нашли отражение следующие бухгалтерские записи:

1) Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями», К-т сч. 80 «Уставный капитал» — 34 223 руб. — отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал;

2) Д-т сч. 51 «Расчетные счета», К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» — 3 421 руб. — поступил вклад в уставный капитал от г-на Соколовского А. И.;

3) Д-т сч. 01 «Основные средства», К-т сч. 80 «Уставный капитал» — 17 112 руб. — поступил вклад от ООО «Прогресс»;

4) Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», К-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ценностям» — 2 852 руб. — произведен вычет из бюджета по НДС.

Задание: проверить правильность отражения операций на счетах бухгалтерского учета. Сформулировать рекомендации по исправлению выявленных нарушений.

Список литературы

1. Федеральный закон от 01.12.2007 № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (принят Государственной думой 16.11.2007, одобрен Советом Федерации 23.11.2007). — Российская газета. — 2007. — № 4536.

2. Приказ Минфина России от 27.05.2010 №51н «Об утверждении Порядка создания единой аттестационной комиссии» (зарегистрировано в Минюсте РФ 01.10.2010 № 18596 27.05.2010). — URL : http://eak-rus.ru/normativnye_dokumenty/normativnye_dokumenty.

3. «Области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене на получение квалификационного аттестата аудитора» (одобрены Советом по аудиторской деятельности 11.07.2011, приложение к протоколу № 1). — URL : <http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/council/protocols/#>.

4. Приказ Минфина РФ от 03.06.2013 №32н «Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора и о признании утратившими силу приказов Министерства финансов Российской Федерации». — URL : <http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/certification/Attestation/>

5. Арнс, Э. Аудит / Э. Арнс, Дж. Лоббек. — М. : Финансы и статистика, 1995. — 560 с.

6. Аудит Монтгомери / Ф. Дефлиз, Г. Дженик, В. О'Рейли, М. Хирш. — М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1997. — 542 с.

7. Робертсон, Дж. Аудит / Дж. Робертсон. — М. : KPMG, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. — 496 с.

Приложение 1

Характеристики особенностей внутреннего и внешнего аудита

Элемент	Внутренний аудит	Внешний аудит
Постановка задач		
Объект		
Цель		
Средства		
Вид деятельности. Организация работы		
Взаимоотношения аудитора и руководства аудируемого лица		
Субъекты		
Квалификация		
Оплата		
Ответственность		
Методы		
Отчетность		

Концепции (модели) регулирования аудиторской деятельности

<i>Концепция</i>	<i>Американская</i>	<i>Европейская</i>
Тип регулирования аудиторской деятельности	Саморегулирование аудиторской деятельности	Строгая регламентация аудиторской деятельности центральными органами
Функции регулирования и контроля	Функции регулирования возложены на аудиторские общественные объединения	Государственный контроль за аудиторской деятельностью
Структура и назначение аудиторского заключения	Проверка соответствия национальным стандартам, утвержденным профессиональными объединениями	Проверка соответствия стандартам, утвержденным законодательно и/или МСФО
Обязательность представления аудиторского заключения	Обязательно для компаний размещающих акции на биржах (большинство фирм), государственных структур, некоммерческих организаций	Обязательно в случаях, утвержденных законом
Страны	США, Великобритании, Нидерланды, Австралия, Канада	Австрия, Испания, Франция, ФРГ, Швейцария, Италия, Россия

Четырехуровневая система
нормативного регулирования
аудиторской деятельности в Российской Федерации

<i>Уровень регулирования</i>	<i>Виды и наименования нормативных документов</i>	<i>Область регулирования</i>	<i>Степень разработанности</i>
I	Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 № 307-ФЗ, Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 № 315-ФЗ	Определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе, роль саморегулируемых организаций в развитии аудита и его регулировании	Закон принят
II	Международные стандарты аудита Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности	Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг	Вступают в действие с 01.10.2015 после одобрения в установленном порядке В настоящее время принято 39 правил (стандартов)

	Подзаконные нормативные акты		Разрабатываются и приводятся в соответствие с ФЗ нормативные документы в области аттестации аудиторской деятельности
III	Внутренние правила (стандарты) саморегулируемых организаций аудиторов, кодекс профессиональной этики аудиторов, правила независимости	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности на уровне СРО, министерств и ведомств	Разрабатываются саморегулируемыми организациями аудиторов
			Министерствами и ведомствами принят ряд документов по специфическим видам аудита
IV	Внутрифирменные аудиторские стандарты	Используются аудиторами при проведении аудита и сопутствующих аудиту услуг	Разрабатываются аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами

**Требования к аудиторским организациям
и индивидуальным аудиторам при вступлении в СРО**

<i>Аудиторская организация</i>		<i>Индивидуальный аудитор</i>
1	Аудиторская организация должна быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия	1 Наличие квалификационного аттестата аудитора
2	Численность auditors, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех	2 Безупречная деловая (профессиональная) репутация
3	Доля уставного (складочного) капитала аудиторской организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51 процента	3 Наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы — для индивидуального аудитора
4	Численность auditors в коллегиальном исполнительном органе аудиторской организации должна быть не менее 50 процентов состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской	4 Уплата взносов в компенсационный фонд саморегулируемой организации и текущих взносов

5	Безупречная деловая репутация	
6	Наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы	
7	Уплата взносов в компенсационный фонд саморегулируемой организации и текущих взносов	

Приложение 5

Расчетно-платежная ведомость № 3

Работник	Оклад, руб.	Отработано дней			Начислено, руб.			Удержано (налог на доход), руб.	Начислено, к выдаче, руб.
		рабочих	праздничных и выходных	поврежденно	пособие по временной нетрудоспособности	отпускные	всего		
А. К. Таракашкин	25 000	22	–	25 000	–	–	25 000	3 200	21 800
К. М. Бугаашкин	20 000	17	–	10 045	3 231	–	13 276	1 726	11 550
В. С. Тормозова	12 000	–	–	–	–	11 428	11 428	1 486	9 942

Оглавление

<i>Раздел 1. Теория аудита</i>	3
<i>Тема 1. Понятие аудита, его цели и место в системе контроля</i>	3
<i>Тема 2. Аудиторская деятельность и ее регулирование</i>	12
<i>Тема 3. Процедуры аудита. Аудиторские доказательства</i>	23
<i>Тема 4. Планирование аудиторской проверки</i>	35
<i>Тема 5. Заключительная стадия аудиторской проверки</i>	48
<i>Раздел 2. Практический аудит</i>	57
<i>Тема 6. Аудит денежных средств организации</i>	57
<i>Тема 7. Аудит операций по движению материально-производственных запасов</i>	70
<i>Тема 8. Аудит операций с основными средствами</i>	75
<i>Тема 9. Аудит внешних расчетных операций</i>	83
<i>Тема 10. Аудит внутренних расчетных операций</i>	98
<i>Тема 11. Аудит выпуска готовой продукции, ее отгрузки и продажи</i>	111
<i>Тема 12. Аудит собственного капитала</i>	117
Список литературы.....	124
Приложения.....	125

Учебное издание

Королева Галина Александровна
Новикова Татьяна Юрьевна

АУДИТ

Учебное пособие

Редактор, корректор М. Э. Левакова
Верстка Е. Б. Половковой

Подписано в печать 08.07.15. Формат 60×84 ¹/₁₆.
Усл. печ. л. 7,67. Уч.-изд. л. 5,5.
Тираж 60 экз. Заказ

Оригинал-макет подготовлен
в редакционно-издательском отделе ЯрГУ.

Ярославский государственный университет
им. П. Г. Демидова. 150000, Ярославль, ул. Советская, 14.