Курс лекций

**Аудит и аудиторская деятельность**

**1. Теоретические основы аудита**

**Тема № 1. Роль аудита в развитии функции контроля**

Аудит — это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Данное определение закреплено в Федеральном законе от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ. «Об аудиторской деятельности».

Целью аудита согласно закона является выражение независимого мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. 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.

Предпосылки возникновения аудита: 1) возможность необъективной информации со стороны администрации; 2)зависимость последствий принятых инвестором решений от качества информации о финансовом состоянии субъекта; 3) необходимость определенных знаний для прочтения информации;

4) отсутствие у пользователя отчетной информации доступа к материалам, необходимым для оценки ее качества.

Помимо закона основные определения содержит утвержденный федеральный стандарт № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности». По стандарту аудит включает не только аудиторскую проверку финансовой и бухгалтерской отчетности, но и сопутствующие аудиту услуги. Согласно стандарту под аудитом бухгалтерской отчетности понимается независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая своим результатом выражение мнения аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Аудит выступает как элемент рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

1) бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными пользователями (как внешними, так и внутренними);

2) бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически;

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

Аудиторская деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем за деятельностью экономических субъектов, производимым в соответствии с законодательством Российской Федерации специально уполномоченными на то государственными органами.

Внешние контролирующие органы представляют; 1) Счетная палата — соблюдение законодательства, расходов бюджета, контроль над всеми экономическими субъектами; 2) Федеральное казначейство — расходы федерального бюджета; 3) Министерство финансов — ведение бухгалтерского учета, исполнение бюджета; 4) Министерство финансов через федеральную налоговую службу, внебюджетные фонды — контроль за доходами бюджета; 5) ЦБ РФ — денежное обращение; 6) Таможня — валютный контроль. Цели и задачи — полнота формирования государственных средств и соблюдение государственных интересов.

Внутренние контролирующие органы представляют: 1) круг министерств и ведомств (можно считать и внешними); 2) ревизионные комиссии собственников; 3) службы внутреннего контроля. Цели — максимизация прибыли, минимизация расходов и налогов.

Для независимости от внешнего и внутреннего контроля нужны независимые аудиторские проверки. Исключением является аудит по исполнительным делам по заказу определенных организаций, заключение предоставляется только организации, заказывающей проверку. Аудит не заменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти. Аудит непосредственно связан с проведением ревизии на предприятии. Но вместе с тем вследствие развития методов и форм экономического контроля между аудитом и ревизией существуют различия, в том числе по правовым признакам, практическим задачам, результатам работы и др.

Аудит имеет прямое отношение к проведению внутреннего контроля специалистами самой организации. Так, в ходе аудита аудитор должен использовать работу внутреннего аудита с целью изучения системы внутреннего контроля на предприятии и рабочих документов, чтобы убедиться в том, что: 1) соответствующие программы и объем работы внутреннего аудита отвечают целям внешнего аудитора; 2) работа внутренних аудиторов проводится по плану и документально оформлена; 3) выводы (заключения) внутренних аудиторов достаточно обоснованы полученными ими данными и соответствуют существующим обстоятельствам, а содержание отчетов соответствует результатам выполненной ими работы; 4) зоны повышенных рисков, известные специалистам аудируемого лица, учитываются при планировании работ и проверок внутренним аудитом; 5) отношение руководства и (или) собственников к замечаниям, предложениям и вопросам, поставленным внутренними аудиторами, конструктивное.

В современной практике классификация видов аудита базируется на следующих предпосылках.

1. Статус аудитора. Внешний аудит проводится независимыми аудиторскими организациями на договорной основе с экономическим субъектом с целью обязательной оценки достоверности бухгалтерского учета и отчетности, а также оказания консультационных услуг администрации. Внутренний аудит проводится своими силами и преследует цель эффективного функционирования системы управления.

2. Принцип инициативы проведения. Обязательный аудит представляет собой ежегодную обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и отчетности организации исходя из требований закона. Инициативный аудит проводится по решению администрации предприятия или его учредителей.

3. Объем изучения. Финансовый аудит представляет оценку достоверности финансовой информации. Управленческий аудит — это проверка любой части процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности. Аудит на соответствие — проверка соблюдения конкретных норм, правил, инструкций, предписанных персоналу администрации, а также пунктов договоров, оказывающих действие на результаты деятельности предприятия.

4. Периодичность осуществления. Первоначальный аудит проводится впервые в конкретной организации. Периодический аудит проводится в конкретной организации в течение ряда лет подряд.

5. Метод проверки. Подтверждающий аудит. Системно-ориентированный аудит предполагает проведение экспертизы объектов проверки с учетом оценки состояния и эффективности системы внутреннего контроля. Базирующийся на риске аудит означает концентрацию усилий аудитора в ходе проверки преимущественно на областях, где риски выше.

Внешний аудит проводится независимыми аудиторами или аудиторскими организациями на договорной основе с целью выражения объективной оценки достоверности финансовой отчетности аудируемой организации. Внутренний аудит — это деятельность внутри организации по проверке и оценке ее работы в интересах внутренних пользователей; руководителей, менеджеров и т.д. Внутренний аудит проводится сотрудниками, работающими в организации, поэтому его нельзя назвать независимым. Тем не менее внутренний аудит независим от тех лиц, деятельность которых он проверяет.

За время своего развития аудит как элемент инфраструктуры экономики прошел несколько качественных этапов развития. Как и любой другой вид управленческой деятельности, аудит реально выполняет функции, востребованные экономической средой, поэтому каждый из пройденных этапов соответствовал определенному уровню развития экономических отношений.

В современном понимании аудит начал формироваться в середине XIX в. в Англии в период развития рыночных отношений. Становление капитализма сопровождалось массовым банкротством компаний, основной причиной которого были не объективные экономические причины, а недобросовестность и злоупотребления управляющих компаниями. Соответственно у разоренных акционеров появилась потребность в защите, а у потенциальных инвесторов и существующих акционеров — в достоверной информации о состоянии дел и компаниях.

В середине XX в. группа видных бухгалтеров Шотландии создала профессиональное объединение, целью которого была проверка любых представленных ему бухгалтерских отчетов. Задача аудита состояла в детальной проверке финансово-хозяйственной деятельности компаний. Особую заинтересованность в результатах аудиторской деятельности проявляли собственники, для которых была высока вероятность потери капитала из-за недобросовестности управляющих.

Законодательно аудит был оформлен позже: с 1844 г. в Англии вышел ряд законов, предусматривающих проверку независимыми бухгалтерами бухгалтерских счетов и отчетов перед акционерами. Затем были приняты законы об обязательном аудите и в других странах, например, во Франции в 1867 г. и в США в 1937 г. На современном этапе развития аудита в его результатах заинтересованы не только собственники и инвесторы, но и сами экономические субъекты, нормальное развитие которых зачастую невозможно без привлечения средств инвесторов, спонсоров и кредиторов. Для того чтобы привлечь финансовые вложения, экономический субъект должен быть преуспевающим, его финансовая (бухгалтерская) отчетность должна вызывать доверие у потенциальных инвесторов и кредиторов.

За последние десятилетия значительно повысились требования к организации системы учета и отчетности, появились новые формы и методы ведения учета, в том числе с применением компьютерных систем. Бухгалтерская отчетность превратилась в основной источник информации, позволяющий оценить финансовое и имущественное состояние экономических субъектов. В этих обстоятельствах аудит финансовой отчетности превратился в один из важнейших инструмента, способствующих повышению качества бухгалтерской отчетности, одним из показателей которого является ее достоверность. Ни один солидный западный банк не предоставит кредита клиенту, не имеющему проверенную аудиторами бухгалтерскую отчетность, ни один серьезный инвестор не будет иметь дела с организацией, отчеты которой ряд лет не проверены авторитетным аудитором. Пользователи бухгалтерской отчетности полагаются на квалификацию аудитора, его компетентность и объективность. Заключение аудитора является гарантом достоверности тех данных, которые содержатся в отчетности. Аудиторское заключение должно давать пользователям ответ на вопросы: дает ли отчетность подлинное и объективное представление о финансовом положении и финансовых результатах, составлена ли отчетность в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета?

Цель аудита определяется в Законе об аудиторской деятельности как выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности экономического субъекта и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Однако недостаточно проверять отчетность только на соответствие нормативным документам, регулирующим правила ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности. Необходимо также установить, обеспечивают ли способы отражения объектов бухгалтерского учета для данной организации достоверность их отражения в бухгалтерской отчетности. В ходе проверки аудитор обязан определить выбранные организацией способы ведения бухгалтерского учета, отрицательно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности. Для того чтобы пользователи бухгалтерской отчетности имели достаточно достоверную информацию о деятельности соответствующих организаций, необходимо совершенствовать, во-первых, национальные стандарты бухгалтерского учета, во-вторых, методику проведения аудиторских проверок достоверности бухгалтерской отчетности. Для развития и регулирования аудиторской деятельности в стране необходимо совершенствовать методику аудита, аудиторские стандарты и стандарты бухгалтерского учета, важно обеспечить четкое распределение полномочий между государственными органами, регулирующими аудиторскую деятельность, и общественными организациями, что требует всестороннего изучения международного опыта.

Аудит - предпринимательская деятельность по независимой вневедомственной проверке БУ и финансовой отчетности организаций и ИП. Аудитор – квалификационный специалист. Цель: выражение мнения о достоверности финансовой отчетности и о соответствии БУ законодательству РФ. Особенности: Аудитор должен подтвердить во всех существенных отношениях отчетность, ее достоверность, обеспечить разумную уверенность пользователей в отсутствии существенных искажений в ней. Задачи: составе плана и программы проведения аудита, определение видов, источников и методов получения аудиторских доказательств, проведение аудиторской проверки, выражение мнения по результатам аудита о достоверности финансовой отчетности.

Виды к-ля: 1) по субъектам проведения: государственный, ведомственный, вневедомственный (аудит, судебно-бухгалтерская экспертиза), внутрихозяйственный, общественный. 2) от времени проведения: предварительный, текущий, последующий.

1. Уровни: I: ФЗ (Федеральное собрание, президент) II: постановления правительства III:стандарты АД (федеральные органы, регулирование АД (минфин, ЦБ, ведомства) IV:стандарты объединений (общественные организации аудиторов) V:внутрифирменные стандарты (аудиторская фирма). ФЗ №119 –ФЗ об АД от 7.8.01.: включает 22 статьи, в которых отражены: основные понятия и аспекты АД, права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц, обязательный аудит, аудиторская тайна, независимость аудиторов, аттестация и лицензирование, аудиторское заключение, ответственность и стандарты.

1) Регулирующий аудит, в т. ч. этические профессиональные нормы:

* объективность;
* независимость;
* честность;
* конфиденциальность;
* профессиональная компетентность и добросовестность;
* профессиональное поведение;
* профессиональный скептизм.

2) Принципы проведения аудита:

* определение объема аудита;
* планирование аудита;
* оценка суммы БУ и внутреннего контроля;
* сбор аудиторских доказательств;
* документирование;
* составление аудиторского заключения.

I по стадии развития:

1) подтверждающий; 2)системно-ориентированный; 3)базирующийся на риске

II по характеру заказа:

1)обязательный; 2)инициативный

III по сфере деятельности проверяемого субъекта:

1)общий; 2)банковский; 3)страховой; 4)инвестиционный

IV по объекту проверки:

1)внешний (независимый); 2)внутренний (подчиняется руководству компании; управленческий)

V периодичности проведения:

1) первоначальный; 2) согласованный (повторяющийся)

***Обязательный аудит****:* Проводится только аудиторской организацией:

1. в соответствии с организационно-правовой формой предприятия (обязательно аудиту подлежат ОАО)
2. в зависимости от вида деятельности экономического субъекта (банки, страх. Компании, товарные и фондовые биржи, инвестиционные институты, внебюджетные фонды, созданные за счет обязательных отчислений юр. и физ. лиц, благотворительные фонды, за счет добровольных отчислений юр. и физ. лиц)
3. по финансовым показателям подлежат аудиту экономические субъекты с объемом выручки > 500 000 МРОТ или сумма активов баланса > 200 000 МРОТ
4. если обязательный аудит предусмотрен спец. ФЗ ( ФЗ «О с/х кооперации», «О финансовых промышленных группах», «О лотереях», «О страховании вкладов физических лиц в банк», юр.лица, участие в накопительной ипотечной системе).

**Тема № 2. Сущность аудита и его задачи**

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг. Все разрешенные сопутствующие услуги определены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ. К сопутствующим аудиту услугам Закон относит следующие: 1) постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консультирование; 2) налоговое консультирование; 3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование; 4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реструктуризацией организаций; 5) правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам; 6) автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий; 7) оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имущественных комплексов, а также предпринимательских рисков; 8) разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов; 9) проведение маркетинговых исследований; 10) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;11) обучение в установленном законодательством РФ порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятельностью; 12) оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

Сопутствующие аудиту услуги по их содержаний могут быть подразделены на: 1) услуги действия — это услуги по созданию документов; 2) услуги контроля — это услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям; 3) информационные услуги — это услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам, проведение обучения, семинаров и т.д. К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательного аудита проверки по поручению государственных органов, относятся услуги по: 1) оценке активов и пассивов, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; 2) тестированию бухгалтерского персонала. К услугам, совместимым с проведением у экономического субъекта обязательного аудита, проверки на основе критериев деятельности экономического субъекта относятся услуги по: 1) постановке бухгалтерского учета; 2) улучшению ведения учета и составления отчетности; 3) контролю начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; 4) анализу хозяйственной деятельности: 5) проведению семинаров, повышению квалификации и обучению персонала; 6) консультированию по вопросам финансового, налогового, банковского и иного законодательства; 7) экспертному обслуживанию и др.

В современной практике классификация видов аудита базируется на следующих предпосылках.

1. Статус аудитора. Внешний аудит проводится независимыми аудиторскими организациями на договорной основе с экономическим субъектом с целью обязательной оценки достоверности бухгалтерского учета и отчетности, а также оказания консультационных услуг администрации. Внутренний аудит проводится своими силами и преследует цель эффективного функционирования системы управления.

2. Принцип инициативы проведения. Обязательный аудит представляет собой ежегодную обязательную аудиторскую проверку ведения бухгалтерского учета и отчетности организации исходя из требований закона. Инициативный аудит проводится по решению администрации предприятия или его учредителей.

3. Объем изучения. Финансовый аудит представляет оценку достоверности финансовой информации. Управленческий аудит — это проверка любой части процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности. Аудит на соответствие — проверка соблюдения конкретных норм, правил, инструкций, предписанных персоналу администрации, а также пунктов договоров, оказывающих действие на результаты деятельности предприятия.

4. Периодичность осуществления. Первоначальный аудит проводится впервые в конкретной организации. Периодический аудит проводится в конкретной организации в течение ряда лет подряд.

5. Метод проверки. Подтверждающий аудит. Системно-ориентированный аудит предполагает проведение экспертизы объектов проверки с учетом оценки состояния и эффективности системы внутреннего контроля. Базирующийся на риске аудит означает концентрацию усилий аудитора в ходе проверки преимущественно на областях, где риски выше.

Внешний аудит проводится независимыми аудиторами или аудиторскими организациями на договорной основе с целью выражения объективной оценки достоверности финансовой отчетности аудируемой организации. Внутренний аудит — это деятельность внутри организации по проверке и оценке ее работы в интересах внутренних пользователей; руководителей, менеджеров и т.д. Внутренний аудит проводится сотрудниками, работающими в организации, поэтому его нельзя назвать независимым. Тем не менее внутренний аудит независим от тех лиц, деятельность которых он проверяет, бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Данное определение закреплено в Федеральном законе от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ. «Об аудиторской деятельности».

*Целью аудита* согласно закона является выражение независимого мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской федерации. 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. Внешний аудит проводится независимыми аудиторами или аудиторскими организациями на договорной основе с целью выражения объективной оценки достоверности финансовой отчетности аудируемой организации. Внутренний аудит — это деятельность внутри организации по проверке и оценке ее работы в интересах внутренних пользователей: руководителей, менеджеров и т.д. Внутренний аудит проводится сотрудниками, работающими в организации, поэтому его нельзя назвать независимым. Тем не менее внутренний аудит независим от тех лиц, деятельность которых он проверяет. Требования в отношении количества и качества аудиторских доказательств, которые необходимо получить при аудите финансово и отчетности, а также в отношении процедур, выполненных для получения аудиторских доказательств, установлены МСА 500 «Аудиторские доказательства». Аудитор должен получить достаточные и уместные аудиторские доказательства, чтобы сформулировать обоснованные выводы, на которых может базироваться мнение аудитора. Аудиторские доказательства определены как информация, полученная аудитором в процессе формулирования выводов, на которых основывается мнение аудитора (первичные документы и бухгалтерские записи, лежащие в основе финансовой отчетности, а также подтверждающая информация, полученная из других источников). Согласно данному стандарту под тестами контроля понимаются тесты, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации, систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также эффективности их функционирования. Процедуры проверки по существу представляют собой тесты, которые проводятся с целью получения аудиторских доказательств для обнаружения существенных искажений в финансовой отчетности и бывают двух видов: детальные тесты операций и сальдо счетов; аналитические процедуры.

Существует тесная связь между стандартами бухгалтерского учета и аудита. Стандарты бухгалтерского учета, как и стандарты аудита, разрабатываются на международном и национальном уровнях. На международном уровне ведущими странами в области стандартов как учета, так и аудита являются США и Великобритания, что определяется ролью этих стран на международных финансовых рынках. Национальные стандарты учета и отчетности разрабатываются каждой страной самостоятельно. Например, в США такие стандарты называются Общепринятыми принципами бухгалтерского учета и разрабатываются Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров, Комитетом по стандартам финансового учета, Комитетом по стандартам учета для государственных органов, Комиссией по ценным бумагам и биржам, Американской бухгалтерской ассоциацией. Институтом финансовых директоров, Национальной ассоциацией бухгалтеров и др. Во Франции разработкой стандартов занимаются такие организации, как Национальный совет по бухгалтерскому учету, Комиссия по операциям с ценными бумагами, Организация экспертов бухгалтерского учета и квалифицированных бухгалтеров при Министерстве юстиции и Национальный институт аудиторов при Министерстве экономики и аудита. Работа по международной унификации стандартов учета и отчетности осуществляется на двух уровнях: международном региональном и мировом. В региональном аспекте ведущая роль принадлежит Комиссии по бухгалтерскому учету Европейского сообщества (ЕС), которая регулирует эти вопросы в странах — членах ЕС. Директивы ЕС представляют собой законы ЕС, которые страны обязаны адаптировать к своему внутреннему законодательству. К настоящему времени ЕС разработало целый ряд директив, которые касаются унификации форм отчетности и правил их аудита, принципов составления консолидированной отчетности, квалификационных требований к аудиторам и взаимного признания дипломов аудиторов в странах ЕС, ежегодной финансовой и консолидированной отчетности банков и других финансовых учреждений, требований к отчетности финансово-кредитных учреждений с центральными офисами, расположенными за пределами ЕС. Разработкой международных стандартов также занимаются несколько организаций. Наиболее влиятельными среди них являются: Комитет по международным стандартам учета, который непосредственно занимается формированием международных стандартов финансовой отчетности, а также Международная федерация бухгалтеров, Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности при ООН, Организация экономического сотрудничества и развития. Комитет по международным стандартам учета был сформирован в 1973 г. путем подписания соответствующего соглашения профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии и США. С 1983 г. этот Комитет включает в свой состав все профессиональные бухгалтерские организации, являющиеся членами МФБ.

**Тема № 3. Организация и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России**

Выделяют два основных направления: государственное регулирование (со стороны государственных органов) и саморегулирование (со стороны общественных аудиторских организаций), В России система регулирования пока находится в процессе становления, в данный момент преобладает государственное регулирование, но в процессе реформирования появляется все больше элементов саморегулирования.

В статьях 18 и 19 Закона от 7 августа 2001 г. № 199-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определяются функции уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности (Министерства финансов) и функции Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе. Основными функциями Министерства финансов являются: 1) издание в пределах своей компетенции нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность; 2) организация разработки и представление на утверждение Правительству РФ федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности; 3) организация в установленном законодательством РФ порядке системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в РФ, лицензирование аудиторской деятельности; 4) организация системы надзора за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами лицензионных требований и условий; 5) контроль за соблюдением аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности; 6) определение объема и разработка порядка представления уполномоченному федеральному органу отчетности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов; 7) ведение государственных реестров аттестованных аудиторов аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, профессиональных аудиторских объединений и учебно-методических центров в соответствии с положением о ведении реестров, утверждаемым уполномоченным федеральным органом, а также предоставление информации, содержащейся в реестрах, всем заинтересованным лицам; 8) аккредитация профессиональных аудиторских объединений.

Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе организован в целях учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности. В соответствии с Законом совет по аудиторской деятельности: 1) принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа; 2) разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение уполномоченным федеральным органом; 3) рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение уполномоченного федерального органа; 4) осуществляет иные функции в соответствии с положением о совете по аудиторской деятельности.

Аудиторская деятельность является деятельностью предпринимательской и регулируется гражданским законодательством. Соответственно по общему правилу основными документами, определяющими права и обязанности аудиторов, будут Гражданский кодекс РФ, Закон «Об аудиторской деятельности», а также договоры с конкретными организациями, которые аудитор (аудиторская фирма) заключает с проверяемыми субъектами.

*Права и обязанности аудитора*.

1) Самостоятельно определять формы и методы проведения аудита.

2) Проверять в полном объеме документацию, связанную с финансово-хозяйственной деятельностью аудируемого лица, а также фактическое наличие любого имущества, учтенного в этой документации.

3) Получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам.

4) Отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях: а) непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации; б) выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих либо могущих оказать существенное влияние на мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

5) Осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской федерации и настоящему федеральному закону.

6) Осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством Российской федерации и настоящим федеральным законом.

7) Предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства Российской Федерации, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах Российской федерации, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора.

8) В срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, передать аудиторское заключение аудируемому лицу и (или) лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

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

10) Исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской Федерации.

*Права и обязанности аудируемого лица:*

1) Заключать договоры на проведение обязательного аудита с аудиторскими организациями в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

2) Создавать аудиторской организации (индивидуальному аудитору) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, осуществлять содействие аудиторским организациям (индивидуальным аудиторам) в своевременном и полном проведении аудиторской проверки, предоставлять им информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита.

3) Давать по устному или письменному запросу аудиторов или аудиторских организаций исчерпывающие разъяснения и подтверждения в устной и письменной формах, а также запрашивать необходимые для проведения аудиторской проверки сведения у третьих лиц.

4) Своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов) в соответствии с договором на проведение аудита, в том числе в случаях, когда выводы аудиторского заключения не согласуются с позицией работников аудируемой организации, а также в случае неполного выполнения аудиторами работы по независящим от них причинам.

5) Не предпринимать каких бы то ни было действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки,

6) Оперативно устранять выявленные аудиторами в ходе аудиторской проверки нарушения правил ведения бухгалтерского учета и составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

7) Исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской федерации.

8) Получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора информацию о законодательных и нормативных актах Российской Федерации, на которых основываются выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора.

9) Получать от аудиторской организации или индивидуального аудитора аудиторское заключение в срок, определенный договором оказания аудиторских услуг.

10) Осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству Российской федерации.

Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение — саморегулируемое объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов, действующее на некоммерческой основе, устанавливающее обязательные для своих членов внутренние стандарты аудиторской деятельности и профессиональной этики, осуществляющее систематический контроль за их соблюдением, получившее аккредитацию в уполномоченном федеральном органе.

Профессиональное аудиторское объединение, удовлетворяющее вышеуказанным требованиям, членами которого являются не менее 1000 аттестованных аудиторов и не менее 100 аудиторских организаций, вправе подать в уполномоченный федеральный орган заявление о своей аккредитации.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право:

1) участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проводимой уполномоченным федеральным органом;

2) в соответствии с квалификационными требованиями уполномоченного федерального органа разрабатывать учебные программы и планы, осуществлять

профессиональную подготовку аудиторов;

3) самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа проводить проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами;

4) по итогам проведенных проверок применять меры воздействия к виновным лицам и (или) обращаться в уполномоченный федеральный орган с мотивированным ходатайством о наложении взыскания на таких лиц;

5) ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче претендентам квалификационных аттестатов аудитора;

6) ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о приостановлении действий и аннулировании квалификационного аттестата аудитора в отношении своих членов;

7) ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче, приостановлении действия и аннулировании лицензии в отношении своих членов;

8) обращаться в совет по аудиторской деятельности с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;

9) содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в РФ;

10) защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти РФ и субъектов РФ, судах и правоохранительных органах;

11) разрабатывать и издавать литературу и периодические издания по аудиту и сопутствующим ему услугам;

12) представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов;

13) осуществлять иные функции, определенные уполномоченным федеральным органом.

**Тема № 4. Профессиональная этика аудитора**

Профессиональные этические принципы аудита - это независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение. Независимость — принцип аудита, заключающийся в обязательности отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. Честность — принцип аудита, заключающийся в обязательной приверженности аудитора профессиональному долгу, а также следовании общим нормам морали. Объективность — принцип аудита, заключающийся в обязательности применения аудитором непредвзятого, беспристрастного и самостоятельного, не обусловленного каким-либо влиянием, подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию суждений, выводов и заключений. Профессиональная компетентность — принцип аудита, заключающийся в том, что аудитор должен владеть необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим ему обеспечивать квалифицированное, качественное, отвечающее современным требованиям оказание профессиональных услуг. При этом аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий в соответствии с имеющимися лицензиями на осуществление аудиторской деятельности. Добросовестность — принцип аудита, заключающийся в обязательности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей. Конфиденциальность — принцип аудита, заключающийся в том, что аудиторы и аудиторские организации обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, и не вправе передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам либо устно разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации. Профессиональное поведение — принцип аудита, заключающийся в соблюдении приоритета общественных интересов и в том, что аудитор должен поддерживать высокую репутацию профессии и воздерживаться от совершения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии, нанести ущерб ее общественному имиджу. Аудиторская организация обязана на всех этапах проведения проверки исходить из позиции профессионального скептицизма, принимая во внимание вероятность того, что получаемые аудиторские доказательства и (или) информация об экономическом субъекте могут быть неверными. Поведение аудитора при общении с руководством экономического субъекта: Аудитор в первую очередь должен показать, что аудитор является помощником в устранении недостатков и может предотвратить их неприятные для предприятия-клиента последствия. Аудитор должен быть вежлив и тактичен с клиентом, но ни один настоящий профессионал не подчинит соображениям вежливости свои суждения и выводы. Обязанности аудитора по отношению к коллегам: Важнейшая характеристика любого профессионала — всемерная поддержка своей профессии и стремление кооперации между ее представителями. Этика поведения аудитора с коллегами определяет границы приемлемого внутрипрофессионального поведения. Так, аудитор обычно стремится к увеличению своих клиентов. Но недопустимой является ситуация, когда он «отбивает» клиентов у своих коллег и при этом не может обеспечить должного качества работы в силу ее большого объема.

Каждый профессиональный аудитор при проведении аудиторской проверки или оказании аудиторских услуг обязан соблюдать правила этики поведения. В ряде зарубежных стран разработаны и действуют кодексы и положения, правила аудиторской этики. Профессиональная организация аудиторов Швеции приняла следующие правила этики:

1. безупречное профессиональное поведение: аудитор должен постоянно доказывать, что он заслуживает доверия как профессионал. В пояснение

– в тех случаях, которые не предусмотрены этими правилами, должен вести себя так, чтобы не дискредитировать себя и профессию; свои обязанности должен выполнять корректно и проявлять предусмотрительность в вопросах оплаты;

2. независимость, т.е. аудитор должен непредвзято и объективно выполнять обязанности и поэтому он всегда должен быть независим, когда получает приглашение (назначение) на проверку. В пояснение – не должен приступать к выполнению обязанностей, если он или его фирма находятся в таких отношениях с клиентом, которые могут повлиять на результаты проверки;

3. недопущение несовместимой с аудиторством деятельности – аудитор не должен осуществлять те виды деятельности, которые несовместимы с его профессиональным долгом – быть независимым аудитором. В пояснение – аудитор может действовать в пределах своей компетенции или компетенции своей фирмы;

4. безукоризненное исполнение профессиональных обязанностей – аудиторы должны скурпуллезно соблюдать требования законодательства правительственных органов с тем, чтобы получить убедительное подтверждение своим выводам. Аудитор обязан учитывать и защищать законные интересы акционеров, кредиторов и других заинтересованных сторон;

5. конфиденциальность – аудитор не должен раскрывать фактов или информации, которые стали ему известны в ходе аудиторской проверки, если только клиент не дает на это своего разрешения, не должен использовать эту информацию для своей собственной выгоды;

6. поддержание добрых отношений с коллегами по профессии: прежде чем высказать критическое замечание в адрес коллеги, совершившего ошибку в работе, аудитор обязан взвесить все обстоятельства, при которых это случилось. Замечание должно быть высказано в корректной форме;

7. не рекламировать чрезмерно себя и не навязывать свои услуги.

Несоблюдение этого правила – дискредитация профессии;

8. оплата по труду: заработная плата должна производиться в соответствии со знанием и опытом работы аудитора, объемом выполненной работы.

При проведении обязательного аудита аудиторская организация обязана страховать риск ответственности за нарушение договора. Это определено статьей 13 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны установить и соблюдать правила внутреннего контроля качества проводимых ими аудиторских проверок. Требования, предъявляемые к указанным правилам, регламентируются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Система проверки качества работы индивидуальных аудиторов и аудиторских организаций внешними проверяющими устанавливается уполномоченным федеральным органом, который может проводить такие проверки своими силами, а также делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений. Уклонение от проведения внешней проверки качества работы или непредставление проверяющим всей необходимой для проверки документации или иной требуемой информации может служить основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организацией или индивидуальным аудитором.

В случае выявления в ходе внешней проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов фактов систематического нарушения аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами требований нормативных правовых актов или федеральных стандартов аудиторской деятельности проверяющие обязаны сообщить о таких фактах в уполномоченный федеральный орган. Виновные в таких нарушениях лица могут быть привлечены к ответственности, установленной настоящим Федеральным законом, вплоть до аннулирования у них квалификационного аттестата аудитора, а также аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности. В статье 21 федерального закона от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» определено, что аудиторские организации и их руководители, индивидуальные аудиторы, аудируемые лица и лица, подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Ответственность перед клиентом возникает вследствие нарушения обязательств, принятых на себя по договору оказания аудиторских услуг. Отдельная статья в УК РФ (ст. 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами») устанавливает ответственность индивидуальных аудиторов за использование своих полномочий вопреки задачам аудиторской деятельности в целях извлечения выгод и преимуществ для себя и других лиц. Если действия индивидуального аудитора причинили существенный вред правам и законным интересам граждан, организаций или государства, то он наказывается штрафом в размере от 500 до 800 МРОТ или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от 5 до 8 мес., либо лишением свободы на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет.

За осуществление аудиторской деятельности без лицензии налагается штраф в размере от 100 до 300 МРОТ. Составление заведомо ложного аудиторского заключения (т.е. составленное без аудиторской проверки или противоречащее содержанию документов) впечет ответственность в виде аннулирования у индивидуального аудитора или аудиторской организации лицензии на осуществление аудиторской деятельности, а для лица, подписавшего такое заключение, также аннулирование квалификационного аттестата аудитора и привлечение его к уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации. Заведомо ложное аудиторское заключение признается таковым только по решению суда. В соответствии с Законом деятельность аудиторов и аудиторских организаций должна быть независимой.

Порядок выплаты и размер денежного вознаграждения аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам за проведение аудита и оказание сопутствующих ему услуг определяются договорами оказания аудиторских услуг и не могут быть поставлены в зависимость от выполнения каких бы то ни было требований аудируемых лиц о содержании выводов, которые могут быть сделаны в результате аудита. Аудиторская деятельность подразумевает высокую профессиональную компетенцию специалистов-аудиторов. Для достижения заявленного уровня федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» предусмотрена аттестация на право осуществления аудиторской деятельности.

Законом предусмотрены требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора:

1) высшее экономическое и (или) юридическое образование;

2) наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее 3 лет. Аттестация, обучение и повышение квалификации аудиторов проводятся в учебно-методических центрах, включенных в государственный реестр.

По итогам аттестации выдаются квалификационные аттестаты аудиторов следующих типов:

1) в области общего аудита;

2) в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

3) в области аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков);

4) в области аудита кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов (банковского аудита).

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.

Квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован. Законом установлен ряд случаев прекращения действия аттестата:

1) установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

2) вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;

3) аудитор в течение двух календарных лет подряд не осуществлял аудиторскую деятельность;

4) аудитор не повышает квалификацию ежегодно;

5) установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством РФ или федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности;

6) установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки. Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается Министерством финансов РФ.

В каждой аудиторской компании должны существовать процедуры, обеспечивающие контроль за необходимым объемом знаний и практического опыта аудиторов для выполнения ими своих обязанностей.

**Тема № 5. Стандарты аудиторской деятельности**

В ряду документов, регулирующих аудиторскую деятельность, на особом месте находятся стандарты аудита. Потребность в неких общих правилах, подходах, понятиях при проведении аудита была всегда, но особенно остро она проявилась в 70-80-х гг. XX века в связи с развитием транснациональных корпораций и превращением аудиторских фирм, их обслуживающих, в крупные международные группы. Именно тогда и были разработаны международные правила (стандарты) аудита.

В настоящее время существуют аудиторские стандарты нескольких уровней: 1) международные; 2) национальные (в РФ – общероссийские); 3) внутренние (стандарты общественных аудиторских организаций и стандарты аудиторских фирм – внутрифирменные стандарты). Стандарты обеспечивают: • единство принципов аудита (единство требований к качеству и надежности); • унификацию аудита в вопросах методологии; • единство подходов к проведению аудита и к составлению аудиторской отчетности. Благодаря этому при соблюдении аудиторских стандартов: а) могут быть получены определенные гарантии качества подготовки аудиторов и проведения аудита; б) может быть обеспечен определенный уровень надежности результатов аудиторской проверки; в) облегчено внедрение в практику работы аудиторов новых научных достижений; г) обеспечена связь отдельных элементов процесса аудиторской проверки; д) обеспечена возможность контроля качества работы аудитора; е) может быть создан достойный общественный имидж профессии аудитора.

Международные стандарты аудита (МСА) призваны унифицировать подход к аудиту в международном масштабе и содействовать развитию аудита в странах, где уровень профессионализма ниже общемирового. МСА не являются нормативными документами и имеют рекомендательный характер. Разработкой их занимается Международный комитет по аудиторской практике (IАРС), действующий в рамках Международной федерации бухгалтеров (IFАС). Всего комитетом определено 11 объектов стандартизации, каждому из которых выделено 100 номеров для возможных стандартов: №100-199 «Вводные аспекты», №200-299 «Обязанности», №300-399 «Планирование», №400-499 «Внутренний контроль», №500-599 «Аудиторские доказательства», №600-699 «Использование работы третьих лиц», №700-799 «Выводы и отчеты в аудите», №800-899 «Специализированные области», №900-999 «Сопутствующие услуги», №1000-1099 «Положения по международной практике аудита».

В России международные аудиторские стандарты принимаются во внимание при разработке общероссийских стандартов, которые призваны решать те же задачи, что и международные, но в масштабе РФ. Разработка общероссийских аудиторских стандартов осуществлялась под руководством Комиссии по аудиторской деятельности, которой были созданы рабочие группы, состоящие из представителей ЦБ РФ, НИИ, вузов, общественных объединений, ведущих аудиторских организаций. Первые из общероссийских аудиторских стандартов были одобрены Комиссией по аудиторской деятельности в 1996г. Разработано более 30 общероссийских стандартов, которые устанавливают единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

В настоящее время общероссийские стандарты носят рекомендательный характер, но в соответствии с Федеральным законом № 119-ФЗ они должны быть утверждены Правительством РФ. После утверждения Правительством РФ общероссийские (федеральные) стандарты будут обязательными для аудиторов, аудиторских фирм и проверяемых экономических субъектов. Общероссийским стандартом «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» (от 20.10.99г.) установлено, что каждая аудиторская организация должна сформировать пакет своих внутренних (внутрифирменных) стандартов, отражающих собственный подход к проведению проверки и составлению заключения. При этом под внутрифирменными стандартами понимаются документы, детализирующие и конкретизирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, установленные общероссийскими стандартами. Наличие системы внутрифирменных стандартов является необходимым показателем профессионализма деятельности аудиторской организации. Внутрифирменные стандарты должны содержать конкретные практические рекомендации, позволяющие аудиторам четко определить порядок своих действий при планировании, проведении аудита, оформлении его результатов, взаимоотношениях с клиентом.

Разработка внутрифирменных стандартов должна осуществляться на основе действующих в РФ законодательных и нормативных актов, требований общероссийских стандартов. При отсутствии правовых норм или требований общероссийских стандартов в какой-либо специфической области аудиторские фирмы могут руководствоваться стандартами международными. Аудиторская фирма самостоятельно устанавливает перечень, объем, содержание, сроки, порядок разработки и использования на практике своих внутренних стандартов. В случае прямых указаний в общероссийских стандартах на необходимость разработки на их основе внутрифирменных их следует разработать в первоочередном порядке.

Таким образом, в каждой аудиторской фирме должны быть внутрифирменные стандарты. Общий же их пакет может включать внутрифирменные стандарты по следующим объектам: • общие положения по аудиту (внутренняя структура и организация деятельности аудиторской фирмы, ответственность аудиторов, внутрифирменный контроль качества, этика поведения и взаимоотношений аудиторов); • порядок проведения аудита (планирование, оценка существенности и риска, изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, получение аудиторских доказательств, документирование); • порядок формирования выводов и заключений (письменная информация (отчет) аудитора, составление аудиторского заключения, составление отчетов и заключений по специальному аудиту); • специализированные стандарты (специфика аудита определенных экономических субъектов); • сопутствующие услуги (порядок оказания сопутствующих услуг, заключение договора на оказание сопутствующих услуг, отчетность об оказании сопутствующих услуг); • образование и подготовка кадров (профессиональный уровень работников аудиторской фирмы, порядок подготовки и повышения квалификации кадров). Внутрифирменные стандарты утверждаются приказом руководителя аудиторской организации или иным уполномоченным органом, предусмотренным уставом.

Аудиторские стандарты — это единые базовые принципы, которые определяют уровень качества аудита и гарантируют надежность результатов. Значение аудиторских стандартов заключается в том, что они обеспечивают качество аудита и содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений и разработок, а кроме того, определяют действия аудитора в конкретных ситуациях. Согласно закону стандартами аудиторской деятельности признаются единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации.

Аудиторский стандарт имеет определенную структуру и состоит из следующих разделов:

1) общие положения;

2) основные понятия и определения;

3) сущность стандарта;

4) практические приложения.

В разделе «Общие положения» отражаются цель и необходимость разработки данного стандарта, объект стандартизации, сфера применения стандарта, взаимосвязь с другими стандартами. В разделе «Основные понятия и определения», используемые в стандарте, содержатся основные термины и их краткая характеристика. В раздел «Сущность стандарта» включены описание проблемы, анализ ситуации и методы решения.

*Из всего многообразия можно выделить несколько видов аудиторских стандартов:*

1) общие стандарты аудита;

2) рабочие стандарты аудита;

3) стандарты отчетности;

4) специальные стандарты, используемые для аудита в отдельных областях деятельности.

В зависимости от субъекта аудит разделяют на внешний и внутренний. Внешний аудит проводится независимым экспертом с целью объективной оценки достоверности финансово-хозяйственной деятельности субъекта. Внутренний аудит — независимая деятельность в организации по оценке ее работы в интересах сотрудников и руководителей.

Для уточнения общих стандартов разработаны и применяются на практике дополнительные стандарты.

1. Использование материалов другого (предыдущего) аудита.

2. Выявление ошибок и неточностей, не являющихся противозаконными.

3. Рабочая документация.

*Стандарты аудита, применяемые в России, подразделяются на:*

1) международные стандарты аудита (не являются нормативными документами);

2) национальные (федеральные российские) стандарты (являются обязательными);

3) внутренние стандарты, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;

4) правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Существует тесная связь между стандартами бухгалтерского учета и аудита. Стандарты бухгалтерского учета, как и стандарты аудита, разрабатываются на международном и национальном уровнях. На международном уровне ведущими странами в области стандартов как учета, так и аудита являются США и Великобритания, что определяется ролью этих стран на международных финансовых рынках. Национальные стандарты учета и отчетности разрабатываются каждой страной самостоятельно. Например, в США такие стандарты называются Общепринятыми принципами бухгалтерского учета и разрабатываются Американским институтом дипломированных общественных бухгалтеров, Комитетом по стандартам финансового учета, Комитетом по стандартам учета для государственных органов, Комиссией по ценным бумагам и биржам, Американской бухгалтерской ассоциацией. Институтом финансовых директоров, Национальной ассоциацией бухгалтеров и др. Во Франции разработкой стандартов занимаются такие организации, как Национальный совет по бухгалтерскому учету, Комиссия по операциям с ценными бумагами, Организация экспертов бухгалтерского учета и квалифицированных бухгалтеров при Министерстве юстиции и Национальный институт аудиторов при Министерстве экономики и аудита. Работа по международной унификации стандартов учета и отчетности осуществляется на двух уровнях: международном региональном и мировом. В региональном аспекте ведущая роль принадлежит Комиссии по бухгалтерскому учету Европейского сообщества (ЕС), которая регулирует эти вопросы в странах — членах ЕС. Директивы ЕС представляют собой законы ЕС, которые страны обязаны адаптировать к своему внутреннему законодательству. К настоящему времени ЕС разработало целый ряд директив, которые касаются унификации форм отчетности и правил их аудита, принципов составления консолидированной отчетности, квалификационных требований к аудиторам и взаимного признания дипломов аудиторов в странах ЕС, ежегодной финансовой и консолидированной отчетности банков и других финансовых учреждений, требований к отчетности финансово-кредитных учреждений с центральными офисами, расположенными за пределами ЕС.

Разработкой международных стандартов также занимаются несколько организаций. Наиболее влиятельными среди них являются: Комитет по международным стандартам учета, который непосредственно занимается формированием международных стандартов финансовой отчетности, а также Международная федерация бухгалтеров, Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности при ООН, Организация экономического сотрудничества и развития. Комитет по международным стандартам учета был сформирован в 1973 г. путем подписания соответствующего соглашения профессиональными бухгалтерскими организациями Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Великобритании, Ирландии и США. С 1983 г. этот Комитет включает в свой состав все профессиональные бухгалтерские организации, являющиеся членами МФБ.

В октябре 2000 г. вышел в свет первый официальный перевод Международных стандартов аудита на русский язык. Разработкой, внедрением и продвижением этих стандартов занимается Международный комитет по аудиторской практике, который действует в рамках Международной федерации бухгалтеров.

Международная федерация бухгалтеров — международное объединение бухгалтерской профессии. Целью федерации является развитие и совершенствование бухгалтерской профессии, что позволит ей оказывать услуги на высоком качественном уровне в интересах всего общества. В настоящее время в ее состав входят 153 профессиональные организации бухгалтеров из 113 стран, в том числе и России, представляющие более двух миллионов бухгалтеров, занимающихся частной практикой, преподаванием, состоящих на государственной службе, занятых в промышленности и торговле.

Международные стандарты аудита (МСА) в 34 странах используются в качестве национальных стандартов, и еще в 35 странах они применяются без значительных изменений. Среди таких стран — Нидерланды, Франция, Германия, Швейцария, Великобритания, Югославия, Болгария, Чешская республика и Турция.

Многие крупные аудиторские фирмы используют МСА в качестве основных общепринятых рекомендаций и методологии при проведении аудита. В настоящее время ведутся переговоры с Ю5СО (Международной организацией комиссий по ценным бумагам) об официальном признании МСА по схеме, которая недавно использовалась для признания Международных стандартов финансовой отчетности.

Одна из проблем, связанных с внедрением МСА в российскую практику, достаточно проста — иностранцы часто просто не представляют себе, что уже сделано в России в области разработки и создания собственных стандартов, российские же аудиторы плохо представляют себе, что понимается под МСА. Кроме того, не очень большое число российских аудиторов хорошо знакомо даже с отечественными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, хотя они и опубликованы на понятном им языке и не раз были прокомментированы специалистами, Ряд документов из числа МСА и Положений по международной аудиторской практике пока не имеют российских аналогов. Это связано с тем, что разработка российских регламентирующих документов требует времени и подготовка всего пакета документов еще не завершена.

**Тема № 6. Организация подготовки аудиторской проверки**

Подготовка аудиторской проверки имеет отношение как к аудиторским организациям, так и к аудируемым лицам. При подготовке аудита необходимо руководствоваться федеральными стандартами аудиторской деятельности, в частности: правилом (стандартом) № 12 «Согласование условий проведения аудита»; правилом (стандартом) № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица». Как правило, организация имеет право выбора аудиторской организации или аудитора для проведения инициативных аудиторских проверок или оказания других услуг. При проведении обязательного аудита выбор несколько сужается, так как обязательный аудит не может проводиться индивидуальным аудитором, т.е. организация может обратиться только в аудиторскую компанию.

При проведении обязательного аудита в организациях, у которых в уставном капитале доля государственной собственности или собственности субъекта РФ составляет не менее 25%, выбор ограничивается только аудиторскими организациями-победителями открытого конкурса на право проведения аудита указанных организаций. При выборе аудиторской организации или аудитора следует учитывать следующие факторы: 1) наличие лицензии (до тех пор пока законодательством требуется обязательное лицензирование аудиторской деятельности); 2) соблюдение принципа независимости; 3) наличие у аудиторской организации достаточного числа сотрудников для проведения аудиторской проверки организации; 4) наличие положительных отзывов от других клиентов; 5) отсутствие претензий к аудиторской организации со стороны других клиентов; 6) наличие у аудиторской организации договора страхования риска ответственности за нарушение договора на аудиторскую проверку.

В свою очередь аудиторская организация имеет право выбора клиентов. Рекомендуется выпустить внутрифирменный стандарт по их подбору. Соблюдается принцип независимости — принцип аудита, заключающийся в обязательности отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц.

Аудиторская организация до начала проверки имеет право ознакомиться с учредительными документами клиента, списком учредителей и руководителей, балансом и формой № 2 с расшифровкой и т.п. При выборе клиента аудиторская организация должна установить: 1) виды деятельности организации-клиента; 2) размер организации-клиента; 3) причину, по которой клиент проводит аудиторскую проверку; 4) готовность руководства организации предоставить необходимую для аудита информацию; 5) готовность руководства организации вносить изменения и исправления в бухгалтерский учет и отчетность по результатам проверки.

Договор заключается в соответствии с требованиями главы 28 и иными нормами Гражданского кодекса Российской Федерации. Договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой в подлежащих случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора. Как правило, в договоре оказания аудиторских услуг указываются:

1) цель аудита отчетности;

2) ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой отчетности;

3) объем аудита, включая ссылки на законодательство РФ и федеральные правила аудиторской деятельности;

4) аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;

5) информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой отчетности могут остаться необнаруженными;

6) требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;

7) цена проведения аудита или способ ее определения, а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

В дополнение в договоре могут указываться:

1) договоренности, связанные с координацией работы аудитора и сотрудников аудируемого лица в ходе планирования аудита;

2) право аудитора получить от руководства аудируемого лица официальные письменные заявления, сделанные в связи с аудитом;

3) обязательство руководства аудируемого лица содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам аудируемого лица с целью получения информации, необходимой для проведения аудита;

4) обязательство руководства аудируемого лица обеспечить присутствие сотрудников аудитора при проведении инвентаризации имущества аудируемого лица;

5) договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам аудита других аудиторов и экспертов;

6) договоренность о привлечении к совместной работе внутренних аудиторов, а также других сотрудников аудируемого лица;

7) договоренности, способствующие взаимодействию предполагаемого аудитора с предшествующим аудитором (при его наличии);

8) любые ограничения ответственности аудитора в соответствии с законодательством РФ и федеральными стандартами аудиторской деятельности;

9) информация о любых дополнительных соглашениях между аудитором и аудируемым лицом.

В тексте договора целесообразно раскрыть следующие основные аспекты: 1) предмет договора на оказание аудиторских услуг; 2) условия оказания аудиторских услуг; 3) права и обязанности аудиторской организации; 4) права и обязанности экономического субъекта; 5) стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг; 6) ответственность сторон и порядок разрешения споров.

Аудиторская организация должна начинать планировать аудит до написания письма-обязательства и до заключения договора о проведении аудита. Планирование — начальный этап проведения аудита, состоит в разработке общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке программы, определяющей объем, виды и последовательность аудиторских процедур.

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

Принцип непрерывности планирования аудита выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям).

При планировании аудита на длительный период времени, в случае аудиторского сопровождения экономического субъекта, аудиторской организации следует в течение года своевременно корректировать планы и программы проведения аудита с учетом изменений в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и результатов промежуточных аудиторских проверок.

Принцип оптимальности планирования аудита заключается в том, что в процессе планирования аудиторской организации следует обеспечить вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

*Выделяют следующие этапы планирования аудита:*

1) предварительный план;

2) общий план;

3) программа.

Планирование аудита регулируется федеральным правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита». Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

На этапе предварительного планирования аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию о внешних и внутренних факторах, влияющих на его деятельность.

Аудитору также следует ознакомиться со следующими элементами жизнедеятельности организации:

1) организационно-управленческой структурой экономического субъекта;

2) видами производственной деятельности и номенклатурой выпускаемой продукции;

3) структурой капитала и курсом акций (в случае если акции экономического субъекта подлежат котировке);

4) технологическими особенностями производства продукции;

5) уровнем рентабельности;

6) основными покупателями и поставщиками экономического субъекта;

7) порядком распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;

8) существованием дочерних и зависимых организаций;

9) организованной экономическим субъектом системой внутреннего контроля;

10) принципами формирования оплаты труда персонала.

Источники информации:

1) устав экономического субъекта;

2) документы о регистрации экономического субъекта;

3) протоколы заседаний совета директоров, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта;

4) документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее;

5) бухгалтерская отчетность;

6) статистическая отчетность;

7) документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты);

8) контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;

9) внутренние отчеты аудиторов-консультантов;

10) внутрифирменные инструкции;

11) материалы налоговых проверок;

12) материалы судебных и арбитражных исков;

13) документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний;

14) сведения, полученные из беседе руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта;

15) информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита. В случае если аудиторская организация считает возможным проведение аудита, она переходит к формированию штата для проведения аудита и заключает договор с экономическим субъектом. При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, аудиторская организация обязана учитывать: 1) бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита — подготовительного, основного и заключительного; 2) предполагаемые сроки работы группы; 3) количественный состав группы; 4) должностной уровень членов группы; 5) преемственность персонала группы; 6) квалификационный уровень членов группы.

**Тема № 7. Оценка существенности и риска в процессе аудиторской деятельности**

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются:

1) недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

2) отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

*Аудитору следует принимать во внимание существенность при:*

1) определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур;

2) оценке последствий искажений.

При оценке достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитору следует определить, является ли совокупность неисправленных искажений, выявленных в ходе аудита, существенной. Совокупность неисправленных искажений включает:

1) конкретные искажения, выявленные аудитором, включая результаты неисправленных искажений, выявленных во время предыдущего аудита;

2) наилучшую аудиторскую оценку прочих искажений, которые не могут быть конкретно определены (т.е. прогнозируемые ошибки).

Если аудитор приходит к выводу о том, что искажения могут оказаться существенными, ему необходимо снизить аудиторский риск посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или потребовать от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Руководство вправе внести поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений. В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается вносить поправки в финансовую (бухгалтерскую) отчетность, а результаты расширенных (дополнительных) аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения в соответствии с федеральным правилом (стандартом) № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности». Если совокупность неисправленных искажений, выявленных аудитором, приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с совокупными обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить уровень существенности, определенный аудитором.

Следовательно, по мере того как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении риска посредством проведения дополнительных аудиторских процедур или требует от руководства аудируемого лица внесения поправок в финансовую (бухгалтерскую) отчетность с учетом выявленных искажений.

Риск аудитора означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность организации может содержать существенные необнаруженные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет. Таким образом, аудиторский риск, по сути, зависит от двух факторов:

1) от риска наличия в бухгалтерской отчетности существенных неточностей или ошибок;

2) от риска неверных выводов аудитора об отсутствии в бухгалтерской отчетности существенных неточностей (ошибок или даже завуалированных злоупотреблений) в связи с их необнаружением.

С практической точки зрения, аудиторский риск состоит из набора рисков.

*Как правило, выделяются следующие основные виды рисков:*

1) аудиторский или общий риск;

2)внутренний риск;

3) риск контроля;

4)риск необнаружения;

5) риск анализа;

6) риск при проверках по существу;

7) риск выборочного исследования;

8) предпринимательский риск и т.д.

В правиле (стандарте) аудиторской деятельности № 8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» различают три вида рисков, имеющих наибольшее значение:

1) риск хозяйственной деятельности;

2) риск организации внутреннего контроля;

3)риск необнаружения.

Данное стандартом определение «неотъемлемый риск» означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными, при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля. Однако в практике работы российских аудиторов оценивается и большее количество компонентов аудиторского риска.

*Аудиторский риск складывается из:*

1) риска, который несет аудитор в связи с тем, что отдельный счет бухгалтерского учета содержит материальные ошибки (состоит из двух компонентов — внутрихозяйственный риск и контрольный риск);

2) риска, при котором аудиторские процедуры не позволяют обнаружить реально существующие нарушения (риск необнаружения).

Правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка» дает определения понятий аудиторских доказательств и выборки. В широком смысле аудиторская выборка — это способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности. В узком смысле — перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод о всей проверяемой совокупности.

Выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной. Это требование предполагает, что все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов.

1. Случайный отбор. Может проводиться по таблице случайных чисел.

2. Систематический отбор. Предполагает, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа.

3. Комбинированный отбор. Представляет комбинацию различных методов случайного и систематического отбора. Аудиторская организация имеет право прибегать к нерепрезентативной, т.е. непредставительной выборке только тогда, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом. Порядок построения выборки.

Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности. Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем самой выборки.

При выработке порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь этих целей. Затем аудитор должен определить возможные ошибки, оценить необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных. При проведении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы («подсовокупности»), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудиторской организации.

При определении объема (размера) выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки. Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже ее величина, тем больше необходимый размер выборки. Допустимая ошибка определяется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности. Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.

При тестировании средств системы контроля допустимой ошибкой является максимальная степень отклонения от установленных экономическим субъектом процедур контроля, которую аудиторская организация определила на стадии планирования. При проверке верности оборотов и сальдо по счетам допустимой ошибкой является максимальная ошибка в сальдо или в определенном классе проводок, которую аудиторская организация согласна допустить, чтобы совокупное влияние таких ошибок на весь процесс аудита позволило ей утверждать с достаточной степенью достоверности, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных ошибок. Если аудитор полагает, что в проверяемой совокупности содержится ошибка, ему необходима большая по объему выборка, чтобы проверить, что общая величина таких ошибок в совокупности не превысит размер допустимой ошибки. Малый размер выборки используется, если аудитор предполагает, что совокупность свободна от ошибок. Для любой выборки аудиторская организация обязана:

1) анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;

2) экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;

3) оценить риски выборки.

Формируя выборку, следует описать, для достижения каких конкретных целей она проводится, и оценить ошибки, найденные в выборке, применительно к этим целям. Если поставленные цели проверки не были достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудиторская организация может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Аудиторская организация может оценить качественный аспект ошибок, т.е. их сущность, вызвавшую их причину, а также установить их влияние на другие участки аудита.

**Тема № 8. Система организации внутреннего контроля и методы ее оценки**

Оценка системы бухгалтерского учета и средств внутреннего контроля являются важным этапом при планировании аудита, поскольку на основе этой оценки определяются суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур. Надежность системы внутреннего контроля находится в прямой зависимости с детальностью и временем проведения аудиторских процедур. При подтверждении эффективности системы внутреннего контроля аудитор может сократить количество проводимых аудиторских процедур и (или) уменьшить объем выборки.

*Основные сферы, требующие особого внимания при оценке процедур внутреннего контроля:*

1) окружение;

2) безопасность;

3) соответствие законодательству и прочим правилам и требованиям;

4) собственный и контрольный риски и их влияние на процедуры.

Аудитору следует получить письменные разъяснения руководства по поводу наличия системы внутреннего контроля с целью первичной оценки ее эффективности. В ходе планирования аудитор должен сделать дальнейшие шаги в достижении понимания системы бухгалтерского учета проверяемой общественной организации. С этой целью аудитор должен проверить соблюдение основных принципов бухгалтерского учета;

1) непрерывность ведения бухгалтерского учета;

2) двойное отражение операции на счетах;

3) правильность денежной оценки имущества, обязательств и хозяйственных операций;

4) соблюдение учетной политики в течение года, документирование хозяйственных операций;

5) проведение инвентаризаций и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета;

6) правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

7) соответствие данных синтетического и аналитического учета.

Постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532 утверждено правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита». Названный стандарт разработан с учетом международных стандартов аудита. Он устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой отчетности.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. В рабочих документах должна отражаться информация о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае необходимости можно было передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию. Новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как; 1) характер аудиторского задания; 2)требования, предъявляемые к аудиторскому заключению; 3) характер и сложность деятельности аудируемого лица; 4) характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица; 5) необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу; 6) конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом. Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора. Однако они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

*Рабочие документы в соответствии со стандартом должны содержать:*

1) информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

2) выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

3) информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

4) информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

5) доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

6) доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;

7) доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;

8) анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

9) анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

10) сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

11) доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

12) сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

13) подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;

14) копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;

15) копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

16) письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

17) выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;

18) копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

Подготовка альтернативного баланса. Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции выполненных работ, оказанных услуг аудиторская организация может составить баланс из расходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг). Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья и материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности вычисления финансового результата.

Тест средств контроля — разновидность аудиторской процедуры, заключающаяся в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля. Для этого можно воспользоваться рекомендованным правилом (стандартом) «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита. Аудитор обязан оценивать систему внутреннего контроля экономического субъекта не менее чем в следующие три этапа:

1) общее знакомство с системой внутреннего контроля;

2) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;

3) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля. Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества этапов оценки системы внутреннего контроля, чем три вышеупомянутые, проводить оценку более детально и тщательно, чем предписывается в данном разделе.

Общее знакомство с системой внутреннего контроля. Аудиторской организации в начале работы следует получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета. По итогам первоначального знакомства аудиторская организация должна принять решение о том, может ли она в своей работе вообще полагаться на систему внутреннего контроля экономического субъекта, подлежащего проверке.

В случае если аудиторская организация примет решение о том, что она не может полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля экономического субъекта, она должна планировать аудит таким образом, чтобы аудиторское мнение не основывалось на доверии к этой системе. Это может быть сделано, когда надежность системы внутреннего контроля оценивается аудитором как «низкая» или когда аудитору более удобно или экономически оправдано не полагаться на эту систему. В том случае, если по итогам общего знакомства с системой внутреннего контроля экономического субъекта аудиторская организация примет решение о том, что она может сделать попытку полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля, ей следует осуществить первичную оценку надежности системы внутреннего контроля. Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля. Процедура первичной оценки надежности системы внутреннего контроля, как и процедура подтверждения ее достоверности, осуществляется на основе методики и приемов, которые аудиторские организации разрабатывают самостоятельно, но с учетом требований настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

В ходе процедуры первичной оценки надежности системы внутреннего контроля аудитор обязан принимать во внимание, что:

1) следует проверять на предмет надежности средств контроля бухгалтерскую и хозяйственную документацию экономического субъекта всего отчетного периода, а не только избранных периодов времени;

2) при проверке необходимо уделить большее внимание тем периодам, деятельность в которых имела особенности или различия по сравнению с деятельностью, типичной для всего периода в целом;

3) оценка надежности всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «низкой» не исключает возможности оценки надежности других отдельных средств контроля как «средней» или «высокой».

По итогам процедуры первичной оценки надежности аудиторская организация может оценить надежность всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «среднюю» или как «высокую». В этом случае аудиторская организация должна планировать аудиторские процедуры исходя из этого предположения, но не должна доверять данной системе абсолютно. Если надежность системы внутреннего контроля в целом и (или) отдельных средств контроля оценена как «низкая», аудиторская организация обязана констатировать это и в дальнейшем планировать аудиторские процедуры соответствующим образом.

Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля. Аудиторская организация, принявшая по итогам процедуры первичной оценки решение о доверии системе внутреннего контроля и (или) отдельным средствам контроля, обязана в ходе аудиторской проверки осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы. Процедуры подтверждения достоверности системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля осуществляются на основе методики и приемов, которые разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно, но с учетом требований настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности. Если аудиторская организация в ходе процесса подтверждения надежности придет к выводу о том, что оценка надежности системы внутреннего контроля в целом и (или) каких-либо отдельных средств внутреннего контроля окажется ниже той, которая была получена в ходе первичной оценки, она обязана соответствующим образом скорректировать порядок осуществления других аудиторских процедур, чтобы в целом повысить достоверность своих выводов по результатам проведения аудита.

**Тема № 9. Организация аудиторской проверки и аудиторские процедуры**

Постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532 утверждено правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита». Названный стандарт разработан с учетом международных стандартов аудита. Он устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой отчетности.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. В рабочих документах должна отражаться информация о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае необходимости можно было передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию. Новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как; 1) характер аудиторского задания; 2) требования, предъявляемые к аудиторскому заключению; 3) характер и сложность деятельности аудируемого лица; 4) характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица; 5) необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу; 6) конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом. Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора. Однако они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

*Рабочие документы в соответствии со стандартом должны содержать:*

1) информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

2) выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

3) информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

4) информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

5) доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

6) доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;

7) доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;

8) анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

9) анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

10) сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

11) доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

12) сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

13) подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;

14) копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;

15) копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

16) письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

17) выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;

18) копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

Правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка» дает определения понятий аудиторских доказательств и выборки. В широком смысле аудиторская выборка — это способ проведения аудиторской проверки, при котором аудитор проверяет документацию бухгалтерского учета экономического субъекта не сплошным порядком, а выборочно, следуя при этом требованиям соответствующего правила (стандарта) аудиторской деятельности. В узком смысле — перечень определенным образом отобранных элементов проверяемой совокупности с целью на основе их изучения сделать вывод о всей проверяемой совокупности.

Выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной. Это требование предполагает, что все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов.

1. Случайный отбор. Может проводиться по таблице случайных чисел.

2. Систематический отбор. Предполагает, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа.

3. Комбинированный отбор. Представляет комбинацию различных методов случайного и систематического отбора. Аудиторская организация имеет право прибегать к нерепрезентативной, т.е. непредставительной выборке только тогда, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом. Порядок построения выборки.

Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности.

Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем самой выборки.

При выработке порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь этих целей. Затем аудитор должен определить возможные ошибки, оценить необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных. При проведении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы («подсовокупности»), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудиторской организации.

При определении объема (размера) выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки. Размер выборки определяется величиной ошибки, которую аудитор считает допустимой. Чем ниже ее величина, тем больше необходимый размер выборки. Допустимая ошибка определяется на стадии планирования аудита в соответствии с выбранным аудитором уровнем существенности. Чем меньше размер допустимой ошибки, тем больше должен быть объем аудиторской выборки.

При тестировании средств системы контроля допустимой ошибкой является максимальная степень отклонения от установленных экономическим субъектом процедур контроля, которую аудиторская организация определила на стадии планирования.

При проверке верности оборотов и сальдо по счетам допустимой ошибкой является максимальная ошибка в сальдо или в определенном классе проводок, которую аудиторская организация согласна допустить, чтобы совокупное влияние таких ошибок на весь процесс аудита позволило ей утверждать с достаточной степенью достоверности, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных ошибок. Если аудитор полагает, что в проверяемой совокупности содержится ошибка, ему необходима большая по объему выборка, чтобы проверить, что общая величина таких ошибок в совокупности не превысит размер допустимой ошибки. Малый размер выборки используется, если аудитор предполагает, что совокупность свободна от ошибок. Для любой выборки аудиторская организация обязана:

1) анализировать каждую ошибку, попавшую в выборку;

2) экстраполировать полученные при выборке результаты на всю проверяемую совокупность;

3) оценить риски выборки.

Формируя выборку, следует описать, для достижения каких конкретных целей она проводится, и оценить ошибки, найденные в выборке, применительно к этим целям. Если поставленные цели проверки не были достигнуты с помощью выборочного исследования, то аудиторская организация может провести альтернативные аудиторские процедуры.

Аудиторская организация может оценить качественный аспект ошибок, т.е. их сущность, вызвавшую их причину, а также установить их влияние на другие участки аудита.

Определение, классификация ошибок, а также действия аудитора при их обнаружении прописаны в правиле (стандарте) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита», которое введено в действие Постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532. В соответствии с данным стандартом ошибка — непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Под недобросовестными действиями понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод. Выделяют два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита:

1) искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

2) искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление финансовой отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недобросовестным составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности считаются следующие действия;

1) фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая отчетность;

2) преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности или их

преднамеренное исключение из данной отчетности;

3) преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, лежащим в основе действия, приведшего к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и, как правило, подразумевают целенаправленное сокрытие фактов. В то время как аудитор может определить потенциальную возможность совершения недобросовестных действий, для него сложно, а то и невозможно установить умысел, особенно в части субъективного суждения руководства аудируемого лица.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности может быть у проверяемого экономического субъекта несущественным или существенным (т.е. влияющим на достоверность его бухгалтерской отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь его бухгалтерской отчетности может сделать на основе такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения). Исходя из понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор определяет характеристики или показатели, которые описывают результаты применения средств внутреннего контроля, а также условия возможных отклонений, которые свидетельствуют об отступлении от адекватных показателей деятельности. Наличие или отсутствие таких показателей может затем быть протестировано аудитором.

Аудиторская выборка для тестов средств внутреннего контроля, как правило, является обоснованной, если имеются доказательства применения средств внутреннего контроля, такие как документальное подтверждение разрешения руководством аудируемого лица ввода данных в компьютерную систему для их обработки. При выполнении аудиторских процедур проверки по существу в форме детальных тестов аудиторская выборка может использоваться при проверке и получении аудиторских доказательств верности одной или нескольких предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по конкретному числовому показателю (например, существования дебиторской задолженности) или при оценке какого-либо показателя (например, оценке морально устаревших или потерявших свое первоначальное качество запасов).

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору необходимо использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоречия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Если аудиторской организации экономическим субъектом не представлены существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) являются:

1) первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;

2) регисгры бухгалтерского учета экономического субъекта;

3) результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;

4) устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;

5) сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами

третьих лиц;

6) результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;

7) бухгалтерская отчетность.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций. Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от следующих факторов;

1) степени аудиторского риска, т.е. вероятности принятия неверного решения аудиторской организацией;

2) наличия свидетельства от независимого источника (третьих лиц) как более достоверного, чем полученное непосредственно от сотрудников экономического субъекта;

3) получения аудиторского доказательства на основе данных системы внутреннего контроля, которое является тем более достоверным, чем лучше состояние системы внутреннего контроля;

4) получения информации в результате самостоятельного анализа или проверки аудиторской организации как более достоверной, чем сведения, полученные от других лиц;

5) получения аудиторских доказательств в форме документов и письменных показаний как более достоверных, чем показания в устной форме;

6) возможности сопоставления выводов, сделанных в результате использования доказательств, полученных из различных источников.

**Тема № 10. Роль аналитических процедур в аудиторской проверке**

Подготовка альтернативного баланса. Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции выполненных работ, оказанных услуг аудиторская организация может составить баланс из расходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг). Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья и материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности вычисления финансового результата.

Тест средств контроля — разновидность аудиторской процедуры, заключающаяся в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля. Для этого можно воспользоваться рекомендованным правилом (стандартом) «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита. Аудитор обязан оценивать систему внутреннего контроля экономического субъекта не менее чем в следующие три этапа:

1) общее знакомство с системой внутреннего контроля;

2) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;

3) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля. Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества этапов оценки системы внутреннего контроля, чем три вышеупомянутые, проводить оценку более детально и тщательно, чем предписывается в данном разделе.

Общее знакомство с системой внутреннего контроля. Аудиторской организации в начале работы следует получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета. По итогам первоначального знакомства аудиторская организация должна принять решение о том, может ли она в своей работе вообще полагаться на систему внутреннего контроля экономического субъекта, подлежащего проверке.

В случае если аудиторская организация примет решение о том, что она не может полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля экономического субъекта, она должна планировать аудит таким образом, чтобы аудиторское мнение не основывалось на доверии к этой системе. Это может быть сделано, когда надежность системы внутреннего контроля оценивается аудитором как «низкая» или когда аудитору более удобно или экономически оправдано не полагаться на эту систему. В том случае, если по итогам общего знакомства с системой внутреннего контроля экономического субъекта аудиторская организация примет решение о том, что она может сделать попытку полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля, ей следует осуществить первичную оценку надежности системы внутреннего контроля.

Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля. Процедура первичной оценки надежности системы внутреннего контроля, как и процедура подтверждения ее достоверности, осуществляется на основе методики и приемов, которые аудиторские организации разрабатывают самостоятельно, но с учетом требований настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

В ходе процедуры первичной оценки надежности системы внутреннего контроля аудитор обязан принимать во внимание, что:

1) следует проверять на предмет надежности средств контроля бухгалтерскую и хозяйственную документацию экономического субъекта всего отчетного периода, а не только избранных периодов времени;

2) при проверке необходимо уделить большее внимание тем периодам, деятельность в которых имела особенности или различия по сравнению с деятельностью, типичной для всего периода в целом;

3) оценка надежности всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «низкой» не исключает возможности оценки надежности других отдельных средств контроля как «средней» или «высокой».

По итогам процедуры первичной оценки надежности аудиторская организация может оценить надежность всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «среднюю» или как «высокую». В этом случае аудиторская организация должна планировать аудиторские процедуры исходя из этого предположения, но не должна доверять данной системе абсолютно. Если надежность системы внутреннего контроля в целом и (или) отдельных средств контроля оценена как «низкая», аудиторская организация обязана констатировать это и в дальнейшем планировать аудиторские процедуры соответствующим образом.

Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля. Аудиторская организация, принявшая по итогам процедуры первичной оценки решение о доверии системе внутреннего контроля и (или) отдельным средствам контроля, обязана в ходе аудиторской проверки осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы. Процедуры подтверждения достоверности системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств

контроля осуществляются на основе методики и приемов, которые разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно, но с учетом требований настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности. Если аудиторская организация в ходе процесса подтверждения надежности придет к выводу о том, что оценка надежности системы внутреннего контроля в целом и (или) каких-либо отдельных средств внутреннего контроля окажется ниже той, которая была получена в ходе первичной оценки, она обязана соответствующим образом скорректировать порядок осуществления других аудиторских процедур, чтобы в целом повысить достоверность своих выводов по результатам проведения аудита.

**Тема № 11. Подготовка аудиторского заключения**

Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральным стандартом № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», утвержденным Постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532. Аудиторское заключение включает в себя следующие элементы. 1. Наименование. 2. Адресат. 3. Следующие сведения об аудиторе; 1) организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора — фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица; 2) место нахождения; 3) номер и дата свидетельства о государственной регистрации; 4) номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; 5) членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении. 4. Следующие сведения об аудируемом лице: 1) организационно-правовая форма и наименование; 2) место нахождения; 3) номер и дата свидетельства о государственной регистрации. 5. Вводная часть, 6. Часть, описывающая объем аудита. 7. Часть, содержащая мнение аудитора. 8. Дата аудиторского заключения. 9. Подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления. Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т. п.

Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение события и операции, известные аудитору и возникшие до этой даты.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором. К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом. Аудиторское заключение должно содержать следующую информацию.

1. Перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

2. Заявление об ответственности, возложенной на аудируемое лицо за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

3. Заявление об ответственности аудитора, заключающейся в выражении независимого мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности

во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

4. Описание объема аудита с указанием его проведения в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами.

5. Заявление о планировании и проведении аудита с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

6. Указание о проведении аудита на выборочной основе с включением следующих элементов:

* изучение на основе тестирования доказательств;
* подтверждающих числовые показатели и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
* оценка формы соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
* рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
* оценка представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

7. Указание основных принципов и методов (применяемого порядка) ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в соответствии с законодательством РФ.

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

2. Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств...» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

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

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

5. Модифицированное аудиторское заключение. Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли факторы: 1) не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности; 2) влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению. При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с суждением аудитора данное обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности:

• имеется ограничение объема работы аудитора;

• имеется разногласие с руководством относительно: а) допустимости выбранной учетной политики, метода ее применения; б) адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

**Тема № 12. Методика и технология проведения подтверждающего аудита**

Целью проверки учредительных документов признается подтверждение законных оснований деятельности организации на протяжении всего периода ее функционирования от момента регистрации до фактической реорганизации или ликвидации.

Источники информации:

1) устав или учредительный договор;

2) протоколы собрания учредителей;

3) свидетельство о государственной регистрации предприятия;

4) свидетельство о регистрации в Министерстве экономики РФ для предприятий с участием иностранного капитала;

5) свидетельство о регистрации в органах статистики, налоговой инспекции, во

внебюджетных фондах;

6) проспекты эмиссии;

7) реестр акционеров для акционерных обществ;

8) лицензии;

9) акты оценки имущества, внесенного в счет оплаты акций (долей уставного капитала);

10) учетные регистры и пр.

Для достижения цели аудита учредительных документов должны быть решены следующие задачи.

1. Определить юридический статус предприятия. Сферу деятельности и права его функционирования.

2. Установить наличие лицензий по видам деятельности подлежащего лицензированию.

3. Проверить полностью ли проведены все расчеты с учредителями, соблюдено ли законодательство по налогам.

План и программа проверки. В ходе проверки учредительных документов необходимо установить:

1) структуру управления в организации и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений; 2) своевременность внесения изменений в учредительные документы (если таковые были); 3) виды деятельности предприятия; 4) учредителей организации, их права и обязанности; 5) размер уставного капитала и доли каждого учредителя; 6) своевременность внесения учредителями своих долей в уставный капитал; 7) правильность оформления документации по взносам в уставный капитал; 8) предусмотрено ли в уставе осуществление внешнеэкономической деятельности; 9) предусмотрено ли в учредительных документах создание резервного и других фондов; 10) имеет ли право организация создавать на территории РФ и за рубежом филиалы и другие структурные подразделения, выделенные на самостоятельный баланс; 11) наличие лицензий на осуществление видов деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с действующим законодательством; 12) порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении по итогам года после уплаты обязательных платежей; 13) правильность начисления доходов учредителей и акционеров и удержания налогов на доходы и т.п.

Обобщение результатов проверки осуществляется исходя из целей и задач по проверке данного раздела в рабочих документах, где может быть отражена следующая информация: 1) соответствует л и кредитовый остаток по счету 80 заявленной в учредительных документах сумме уставного капитала; 2) полностью ли внесли учредители свои доли; 3) обоснованно ли произошло увеличение или уменьшение уставного капитала; 4) имеются ли в наличии подтверждающие документы по хозяйственным операциям и т.п.

Цель проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики — установить соответствие бухгалтерского учета и учетной политики требованиям действующего законодательства и выяснить особенности деятельности организации.

Источники информации. 1) Приказ об учетной политике со всеми приложениями: график документооборота, методики оценки активов и обязательств, положение о проведении инвентаризации и т.д. 2) Должностные инструкции. 3) Описание процесса компьютерной обработки учетной информации. 4) Прочие документы.

Нормативная база. 1) Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». 2) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34-н от 29 июля 1998 г. 3) ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» № 60н от 9 декабря 1998 г. 4) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению № 94 от 31 октября 2000 г. 5) Приказ Министерства финансов РФ "Инструкция по бюджетному учету» (для бюджетных учреждений) от 10 февраля 2006 г. № 25н.

Для достижения поставленной цели аудиторы должны решить следующие задачи. 1. Установить соответствие организационной структуры бухгалтерии и формы бухгалтерского учета условиям организации и управления предприятием. 2. Обеспечить охрану системы документов и системы документооборота. 3. Дать оценку учетной политике предприятия.

*План и программа проверки.*

1. В ходе проверки производится ряд процедур по установлению организационной структуры распределения обязанностей и уровня квалификации учетного персонала.

2. Изучение формы организации бухгалтерского учета.

3. Изучается график документооборота: 1) порядок оформления первичных документов и сроки сдачи их в бухгалтерию; 2) порядок и составление форм внутренней отчетности; 3) применение типовых форм первичных документов; 4) обоснование применения нетиповых форм первичных документов.

4. Применение положения об учетной политике. Обобщение результатов проверок. В основе формирования учетной политики любой организации в первую очередь лежит использование норм Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», в котором под учетной политикой организации понимается принятая ей совокупность способов ведения бухгалтерского учета:

• первичного наблюдения;

• стоимостного измерения;

• текущей группировки и итогового обобщения финансово-хозяйственной деятельности.

Процесс формирования учетной политики включает в себя несколько этапов:

1) оценка существующего процесса сбора и обработки финансовой и учетной информации;

2) разработка стандартов управленческого учета;

3) разработка стандартов бухгалтерского учета;

4) сопряжение управленческих и бухгалтерских аспектов учетной политики;

5) взаимодействие учетной политики и иных функций управления предприятием;

6) определение влияния учетной политики на показатели финансового состояния организации;

7) определение механизма внесения изменений в учетную политику.

Несоблюдение указанных этапов приводит к искажению имущественных и финансовых результатов предприятия и должно рассматриваться как неправильное ведение бухучета. Изменения в учетной политике может производиться в случае изменения законодательства РФ и нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки предприятием новых способов бухучета, существенного изменения условий деятельности (смена собственников, реорганизация, изменение вида деятельности). Обобщая результаты изучения бухгалтерского учета и учетной политики предприятия, аудиторы устанавливают соответствие организации бухучета и учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности предприятия.

*Типичные ошибки и нарушения:*

1) неполное раскрытие информации о способах организации и ведения бухучета на предприятии;

2) отсутствие схемы и графика документооборота;

3) несоответствие даты утверждения приказа учетной политики требованиям законодательства.

Учетная политика и финансовые процедуры применяются последовательно из года в год с 1 января года, следующего за годом утверждения. При аудите учетной политике важно проверить, вносились ли какие-то изменения в учетную политику, имела ли организация право на внесение данных изменений, вступили ли изменения в силу в срок, установленный законодательством, соответствует ли бухгалтерский учет в организации положениям, закрепленным в учетной политике, была ли скорректирована отчетность после внесенных изменений в учетную политику. Дополнения в учетную политику могут быть внесены в течение года в случаях:

1) упущения каких-либо моментов при ее первоначальном утверждении;

2) изменения видов деятельности предприятия;

3) появления новых участков бухгалтерского учета.

Исходя из понимания системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор определяет характеристики или показатели, которые описывают результаты применения средств внутреннего контроля, а также условия возможных отклонений, которые свидетельствуют об отступлении от адекватных показателей деятельности. Наличие или отсутствие таких показателей может затем быть протестировано аудитором.

Аудиторская выборка для тестов средств внутреннего контроля, как правило, является обоснованной, если имеются доказательства применения средств внутреннего контроля, такие как документальное подтверждение разрешения руководством аудируемого лица ввода данных в компьютерную систему для их обработки. При выполнении аудиторских процедур проверки по существу в форме детальных тестов аудиторская выборка может использоваться при проверке и получении аудиторских доказательств верности одной или нескольких предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по конкретному числовому показателю (например, существования дебиторской задолженности) или при оценке какого-либо показателя (например, оценке морально устаревших или потерявших свое первоначальное качество запасов).

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из другого источника, аудитору необходимо использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоречия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.

Если аудиторской организации экономическим субъектом не представлены существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по какому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обязана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и может рассмотреть вопрос о подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) являются:

1) первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;

2) регисгры бухгалтерского учета экономического субъекта;

3) результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;

4) устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;

5) сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;

6) результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;

7) бухгалтерская отчетность.

Качество доказательств зависит от их источников. Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в результате исследования хозяйственных операций. Определение достаточности аудиторских доказательств зависит от следующих факторов;

1) степени аудиторского риска, т.е. вероятности принятия неверного решения аудиторской организацией;

2) наличия свидетельства от независимого источника (третьих лиц) как более достоверного, чем полученное непосредственно от сотрудников экономического субъекта;

3) получения аудиторского доказательства на основе данных системы внутреннего контроля, которое является тем более достоверным, чем лучше состояние системы внутреннего контроля;

4) получения информации в результате самостоятельного анализа или проверки аудиторской организации как более достоверной, чем сведения, полученные от других лиц;

5) получения аудиторских доказательств в форме документов и письменных показаний как более достоверных, чем показания в устной форме;

6) возможности сопоставления выводов, сделанных в результате использования доказательств, полученных из различных источников.

**Тема № 13. Понятие и методика советующего (консультационного) аудита**

Аудиторы (фирмы), наряду с проведением аудиторских проверок, могут оказывать экономическим субъектам, предпринимателям и физическим лицам услуги в виде проведения консультаций по широкому кругу вопросов. При проведении консультации в целях достижения наибольшего суммарного эффекта аудиторские фирмы должны комбинировать и использовать навыки и умение специалистов-универсалов и узких специалистов, их глубокие знания в отдельных областях. При этом аудитор, проводящий консультацию, должен обладать навыками, необходимыми для решения проблем и обмена опытом, выявления проблем, нахождения нужной информации, анализа и синтеза, разработки предложений для совершенствования финансово-хозяйственной работы, общения с людьми, планирования изменений, помощи клиентам в накоплении опыта.

Процесс консультирования представляет собой совместную деятельность консультанта и клиента с целью решения определенной задачи и осуществления желаемых изменений в организации-клиенте.

В экономической литературе можно найти множество различных путей осуществления процесса консультирования (от 3 до 10 фаз). Рассмотрим наиболее простую из них 5-ти фазную модель: подготовка, диагноз, планирование действий, внедрение и завершение.

В конкретной ситуации в данной модели некоторые фазы могут быть передвинуты, внедрение может начинаться до окончания планирования действий. Консультант имеет в своем распоряжении разнообразные методы вмешательства, способствующие изменениям в отдельных людях, группах, организациях.

*Наиболее часто применяемыми методами являются:*

* . обучение и повышение квалификации;
* . обучение действиями;
* . планирование повышения эффективности работы предприятия;
* . проведение собраний;
* . инструктирование и рекомендации.

Квалифицированный консультант гибко использует методы вмешательства для поддержки изменений и применяется одновременно, если это целесообразно, несколько методов.

В процессе консультирования должен соблюдаться прогрессивный подход: компетентность, использование знаний и опыта в интересах клиента, беспристрастность и объективность в работе, конфиденциальность, выполнение требований этического аспекта.

Практика проведения консультирования показывает, что наибольшее количество вопросов, поступающих к аудиторам, связано с налоговым законодательством, и особенно до начала начисления клиентом тех или иных налогов. Консультирование по вопросам налогового планирования, аудитор должен вначале хорошо изучить структуру и особенности хозяйственной деятельности обратившегося за консультацией клиента. И только после такого изучения на основе действующих нормативных документов по налогообложению, оказать помощь в расчете налоговых платежей в стадии их планирования.

*Консультирование по правовым вопросам*

Оказывать такие услуги могут только аудиторские фирмы, в штате которых имеются юристы-консультанты или юридические структурные подразделения. Практика их работы показывает, что наибольшее количество консультаций связано с взаимоотношениями предприятий с налоговыми органами; с юридической защитой интересов предприятий на действия налоговых органов после проведения ими проверки.

Другими видами правовых консультаций является консультирование по вопросам правового применения отдельных положений ГК РФ, КЗОТ РФ и др. правовыми актами. Чтобы оказывать консультационные услуги по правовым юридическим документам, аудиторские фирмы должны располагать высококвалифицированными специалистами – юристами, в совершенстве владеющими и умело пользующимися на практике особенностями применения нормативных документов.

*Консультирование правовой ответственности обработки данных*

Наиболее быстро растущей областью консультативных услуг является помощь в разработке пакетов программ в выборе и внедрении современных ПК. Консультанты помогут внедрять новые системы и разрабатывать программы обучения для служащих, вырабатывать и осуществлять политику поощрения новаторства, использовать технику для снижения трудоемкости работ.

Консультанты обычно указывают, какие марки ПК наиболее надежны и совместимы с поколением предыдущих моделей, могут рекомендовать недорогие и апробированные программы, могут осуществлять обучение персонала, для чего выбирают необходимые средства обучения и упражнения. Хотя аудиторские фирмы по действующему законодательству, практически не несут ответственность (за исключением, если таковая оговорена заключенным двусторонним договором), неправильное консультирование заказчика и возникновение у него какой-либо ответственности в результате допущения ошибки, отрицательно сказывается на имидже аудиторской фирмы.

**Тема № 14. Понятие и методика аудиторского сопровождения**

Аудиторы (фирмы), наряду с проведением аудиторских проверок, могут оказывать экономическим субъектам, предпринимателям и физическим лицам услуги в виде проведения консультаций по широкому кругу вопросов. При проведении консультации в целях достижения наибольшего суммарного эффекта аудиторские фирмы должны комбинировать и использовать навыки и умение специалистов-универсалов и узких специалистов, их глубокие знания в отдельных областях. При этом аудитор, проводящий консультацию, должен обладать навыками, необходимыми для решения проблем и обмена опытом, выявления проблем, нахождения нужной информации, анализа и синтеза, разработки предложений для совершенствования финансово-хозяйственной работы, общения с людьми, планирования изменений, помощи клиентам в накоплении опыта.

Процесс консультирования представляет собой совместную деятельность консультанта и клиента с целью решения определенной задачи и осуществления желаемых изменений в организации-клиенте.

В экономической литературе можно найти множество различных путей осуществления процесса консультирования (от 3 до 10 фаз). Рассмотрим наиболее простую из них 5-ти фазную модель: подготовка, диагноз, планирование действий, внедрение и завершение.

В конкретной ситуации в данной модели некоторые фазы могут быть передвинуты, внедрение может начинаться до окончания планирования действий. Консультант имеет в своем распоряжении разнообразные методы вмешательства, способствующие изменениям в отдельных людях, группах, организациях.

Наиболее часто применяемыми методами являются:

. обучение и повышение квалификации;

. обучение действиями;

. планирование повышения эффективности работы предприятия;

. проведение собраний;

. инструктирование и рекомендации.

Квалифицированный консультант гибко использует методы вмешательства для поддержки изменений и применяется одновременно, если это целесообразно, несколько методов.

В процессе консультирования должен соблюдаться прогрессивный подход: компетентность, использование знаний и опыта в интересах клиента, беспристрастность и объективность в работе, конфиденциальность, выполнение требований этического аспекта.

Практика проведения консультирования показывает, что наибольшее количество вопросов, поступающих к аудиторам, связано с налоговым законодательством, и особенно до начала начисления клиентом тех или иных налогов. Консультирование по вопросам налогового планирования, аудитор должен вначале хорошо изучить структуру и особенности хозяйственной деятельности обратившегося за консультацией клиента. И только после такого изучения на основе действующих нормативных документов по налогообложению, оказать помощь в расчете налоговых платежей в стадии их планирования.

*Консультирование по правовым вопросам*

Оказывать такие услуги могут только аудиторские фирмы, в штате которых имеются юристы-консультанты или юридические структурные подразделения. Практика их работы показывает, что наибольшее количество консультаций связано с взаимоотношениями предприятий с налоговыми органами; с юридической защитой интересов предприятий на действия налоговых органов после проведения ими проверки.

Другими видами правовых консультаций является консультирование по вопросам правового применения отдельных положений ГК РФ, КЗОТ РФ и др. правовыми актами. Чтобы оказывать консультационные услуги по правовым юридическим документам, аудиторские фирмы должны располагать высококвалифицированными специалистами – юристами, в совершенстве владеющими и умело пользующимися на практике особенностями применения нормативных документов.

*Консультирование правовой ответственности обработки данных*

Наиболее быстро растущей областью консультативных услуг является помощь в разработке пакетов программ в выборе и внедрении современных ПК. Консультанты помогут внедрять новые системы и разрабатывать программы обучения для служащих, вырабатывать и осуществлять политику поощрения новаторства, использовать технику для снижения трудоемкости работ.

Консультанты обычно указывают, какие марки ПК наиболее надежны и совместимы с поколением предыдущих моделей, могут рекомендовать недорогие и апробированные программы, могут осуществлять обучение персонала, для чего выбирают необходимые средства обучения и упражнения. Хотя аудиторские фирмы по действующему законодательству, практически не несут ответственность (за исключением, если таковая оговорена заключенным двусторонним договором), неправильное консультирование заказчика и возникновение у него какой-либо ответственности в результате допущения ошибки, отрицательно сказывается на имидже аудиторской фирмы.

**Тема № 15. Особенности проведения аудита предприятий и организаций разного вида деятельности**

С точки зрения направления аудит подразделяется на общий (предприятия и их объединения независимо от организационно-правовых форм и видов собственности, организации и учреждения); банковский, аудит страховых организаций, аудит бирж, аудит внебюджетных фондов, аудит инвестиционных институтов и т.д. На Западе выделяют еще и операционный аудит.

В книге «Аудит» Аренса и Лоббека приводится следующее определение: «операционный аудит – проверка методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки производительности и эффективности». По завершении этого аудита менеджеру выдаются рекомендации по совершенствованию операций. Из-за того, что операционная эффективность может быть оценена во множестве самых различных областей, охарактеризовать типичный операционный аудит невозможно. В операционном аудите проверки не ограничиваются бухгалтерским учетом, они могут включать оценку организационной структуры, компьютерных операций, методов производства, маркетинга и любой другой области, в которой аудитор квалифицирован.

1. **Практический аудит**

**Тема № 1. Аудит учредительных документов и формирования уставного капитала**

Целью проверки учредительных документов признается подтверждение законных оснований деятельности организации на протяжении всего периода ее функционирования от момента регистрации до фактической реорганизации или ликвидации.

Источники информации:

1) устав или учредительный договор;

2) протоколы собрания учредителей;

3) свидетельство о государственной регистрации предприятия;

4) свидетельство о регистрации в Министерстве экономики РФ для предприятий с участием иностранного капитала;

5) свидетельство о регистрации в органах статистики, налоговой инспекции, во внебюджетных фондах;

6) проспекты эмиссии;

7) реестр акционеров для акционерных обществ;

8) лицензии;

9) акты оценки имущества, внесенного в счет оплаты акций (долей уставного капитала);

10) учетные регистры и пр.

Для достижения цели аудита учредительных документов должны быть решены следующие задачи.

1. Определить юридический статус предприятия. Сферу деятельности и права его функционирования.

2. Установить наличие лицензий по видам деятельности подлежащего лицензированию.

3. Проверить полностью ли проведены все расчеты с учредителями, соблюдено ли законодательство по налогам.

План и программа проверки. В ходе проверки учредительных документов необходимо установить:

1) структуру управления в организации и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений; 2) своевременность внесения изменений в учредительные документы (если таковые были); 3) виды деятельности предприятия; 4) учредителей организации, их права и обязанности; 5) размер уставного капитала и доли каждого учредителя; 6) своевременность внесения учредителями своих долей в уставный капитал; 7) правильность оформления документации по взносам в уставный капитал; 8) предусмотрено ли в уставе осуществление внешнеэкономической деятельности; 9) предусмотрено ли в учредительных документах создание резервного и других фондов; 10) имеет ли право организация создавать на территории РФ и за рубежом филиалы и другие структурные подразделения, выделенные на самостоятельный баланс; 11) наличие лицензий на осуществление видов деятельности, подлежащих лицензированию в соответствии с действующим законодательством; 12) порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении по итогам года после уплаты обязательных платежей; 13) правильность начисления доходов учредителей и акционеров и удержания налогов на доходы и т.п.

Обобщение результатов проверки осуществляется исходя из целей и задач по проверке данного раздела в рабочих документах, где может быть отражена следующая информация: 1) соответствует л и кредитовый остаток по счету 80 заявленной в учредительных документах сумме уставного капитала; 2) полностью ли внесли учредители свои доли; 3) обоснованно ли произошло увеличение или уменьшение уставного капитала; 4) имеются ли в наличии подтверждающие документы по хозяйственным операциям и т.п.

Целью проверки формирования уставного капитала является формирование мнения относительно соответствия учредительных документов предприятия действующему законодательству в части правильности формирования и изменения его уставного капитала. Источники информации для проверки те же, что и при аудите уставных документов, формально эти два объекта проверяются параллельно. Для проверки правильности формирования уставного капитала также необходимо проанализировать документы, подтверждающие права на объекты недвижимости и земельные участки, вносимые учредителями в качестве вклада в уставный капитал.

План и программа проверки. Необходимо выяснить, кто является учредителями предприятия, размер уставного капитала и доли каждого учредителя, порядок распределения чистой прибыли предприятия и выплаты дивидендов. Для достижения цели аудита формирования уставного капитала необходимо решить следующие задачи: 1) проверка порядка формирования уставного (складочного) капитала; 2) изучение структуры уставного капитала.

Минимальный размер уставного капитала должен составлять для ОАО не менее 1000 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), для ЗАО и 000 — не менее 100 МРОТ. Некоммерческие организации в соответствии с законодательством не могут иметь уставный капитал. В виде вклада в уставный капитал общества его учредителями могут быть внесены: 1) денежные средства (Д 50, 51,52 К75); 2) внеоборотные активы (Д 01,04,07 К75); 3) ценные бумаги (Д 58 К75). При проверке необходимо обратить внимание на отношение уставного капитала к величине чистых активов. Если чистые активы меньше уставного капитала, то аудиторы могут порекомендовать уменьшение уставного капитала до величины чистых активов. Если по окончании второго и каждого последующего отчетного года стоимость чистых активов окажется меньше величины минимального уставного капитала, установленного законодательством, то аудиторская организация не вправе подтвердить в отношении такого предприятия применимость принципа действующего предприятия. Обобщение результатов проверки осуществляется исходя из целей и задач по проверке данного раздела в рабочих документах, где может быть отражена следующая информация: 1) соответствует ли кредитовый остаток по счету 80 заявленной

в учредительных документах сумме уставного капитала; 2) полностью ли внесли учредители свои доли; 3) обоснованно ли произошло увеличение (уменьшение) уставного капитала; 4) имеются ли в наличии подтверждающие документы по финансово-хозяйственным операциям; не ведется ли деятельность без лицензии и т.п. Серьезное внимание необходимо уделить аудиторской проверке организации учета и выплат дивидендов, а также правильности начисления и своевременности выплаты налогов и иных обязательных платежей по ним. Обобщение результатов проверки осуществляется исходя из целей и задач по проверке данного раздела в рабочих документах.

**Тема № 2. Аудит системы управления организации**

Оценка системы бухгалтерского учета и средств внутреннего контроля являются важным этапом при планировании аудита, поскольку на основе этой оценки определяются суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур. Надежность системы внутреннего контроля находится в прямой зависимости с детальностью и временем проведения аудиторских процедур. При подтверждении эффективности системы внутреннего контроля аудитор может сократить количество проводимых аудиторских процедур и (или) уменьшить объем выборки.

*Основные сферы, требующие особого внимания при оценке процедур внутреннего контроля:*

1) окружение;

2) безопасность;

3) соответствие законодательству и прочим правилам и требованиям;

4) собственный и контрольный риски и их влияние на процедуры.

Аудитору следует получить письменные разъяснения руководства по поводу наличия системы внутреннего контроля с целью первичной оценки ее эффективности. В ходе планирования аудитор должен сделать дальнейшие шаги в достижении понимания системы бухгалтерского учета проверяемой общественной организации. С этой целью аудитор должен проверить соблюдение основных принципов бухгалтерского учета;

1) непрерывность ведения бухгалтерского учета;

2) двойное отражение операции на счетах;

3) правильность денежной оценки имущества, обязательств и хозяйственных операций;

4) соблюдение учетной политики в течение года, документирование хозяйственных операций;

5) проведение инвентаризаций и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета;

6) правильность отнесения доходов и расходов к отчетным периодам;

7) соответствие данных синтетического и аналитического учета.

Постановлением Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532 утверждено правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита». Названный стандарт разработан с учетом международных стандартов аудита. Он устанавливает единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой отчетности.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. В рабочих документах должна отражаться информация о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Объем документации аудиторской проверки должен быть таков, чтобы в случае необходимости можно было передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию. Новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как; 1) характер аудиторского задания; 2)требования, предъявляемые к аудиторскому заключению; 3) характер и сложность деятельности аудируемого лица; 4) характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица; 5) необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу; 6) конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

В целях повышения эффективности подготовки и проверки рабочих документов рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла (папки) рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма и обращения и т.п.). Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом. Рабочие документы являются собственностью аудитора. Хотя часть документов или выдержки из них могут быть предоставлены аудируемому лицу по усмотрению аудитора. Однако они не могут служить заменой бухгалтерских записей аудируемого лица.

*Рабочие документы в соответствии со стандартом должны содержать:*

1) информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

2) выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

3) информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

4) информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

5) доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

6) доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска средств контроля и любые корректировки этих оценок;

7) доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;

8) анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

9) анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

10) сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

11) доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

12) сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

13) подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;

14) копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;

15) копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

16) письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

17) выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;

18) копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

Подготовка альтернативного баланса. Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции выполненных работ, оказанных услуг аудиторская организация может составить баланс из расходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг). Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья и материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности вычисления финансового результата.

Тест средств контроля — разновидность аудиторской процедуры, заключающаяся в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля. Для этого можно воспользоваться рекомендованным правилом (стандартом) «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита. Аудитор обязан оценивать систему внутреннего контроля экономического субъекта не менее чем в следующие три этапа:

1) общее знакомство с системой внутреннего контроля;

2) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;

3) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля. Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества этапов оценки системы внутреннего контроля, чем три вышеупомянутые, проводить оценку более детально и тщательно, чем предписывается в данном разделе.

Общее знакомство с системой внутреннего контроля. Аудиторской организации в начале работы следует получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета. По итогам первоначального знакомства аудиторская организация должна принять решение о том, может ли она в своей работе вообще полагаться на систему внутреннего контроля экономического субъекта, подлежащего проверке.

В случае если аудиторская организация примет решение о том, что она не может полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля экономического субъекта, она должна планировать аудит таким образом, чтобы аудиторское мнение не основывалось на доверии к этой системе. Это может быть сделано, когда надежность системы внутреннего контроля оценивается аудитором как «низкая» или когда аудитору более удобно или экономически оправдано не полагаться на эту систему. В том случае, если по итогам общего знакомства с системой внутреннего контроля экономического субъекта аудиторская организация примет решение о том, что она может сделать попытку полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля, ей следует осуществить первичную оценку надежности системы внутреннего контроля. Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля. Процедура первичной оценки надежности системы внутреннего контроля, как и процедура подтверждения ее достоверности, осуществляется на основе методики и приемов, которые аудиторские организации разрабатывают самостоятельно, но с учетом требований настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

В ходе процедуры первичной оценки надежности системы внутреннего контроля аудитор обязан принимать во внимание, что:

1) следует проверять на предмет надежности средств контроля бухгалтерскую и хозяйственную документацию экономического субъекта всего отчетного периода, а не только избранных периодов времени;

2) при проверке необходимо уделить большее внимание тем периодам, деятельность в которых имела особенности или различия по сравнению с деятельностью, типичной для всего периода в целом;

3) оценка надежности всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «низкой» не исключает возможности оценки надежности других отдельных средств контроля как «средней» или «высокой».

По итогам процедуры первичной оценки надежности аудиторская организация может оценить надежность всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как «среднюю» или как «высокую». В этом случае аудиторская организация должна планировать аудиторские процедуры исходя из этого предположения, но не должна доверять данной системе абсолютно. Если надежность системы внутреннего контроля в целом и (или) отдельных средств контроля оценена как «низкая», аудиторская организация обязана констатировать это и в дальнейшем планировать аудиторские процедуры соответствующим образом.

Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля. Аудиторская организация, принявшая по итогам процедуры первичной оценки решение о доверии системе внутреннего контроля и (или) отдельным средствам контроля, обязана в ходе аудиторской проверки осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы. Процедуры подтверждения достоверности системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля осуществляются на основе методики и приемов, которые разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно, но с учетом требований настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Если аудиторская организация в ходе процесса подтверждения надежности придет к выводу о том, что оценка надежности системы внутреннего контроля в целом и (или) каких-либо отдельных средств внутреннего контроля окажется ниже той, которая была получена в ходе первичной оценки, она обязана соответствующим образом скорректировать порядок осуществления других аудиторских процедур, чтобы в целом повысить достоверность своих выводов по результатам проведения аудита.

**Тема № 3. Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия**

Цель проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики — установить соответствие бухгалтерского учета и учетной политики требованиям действующего законодательства и выяснить особенности деятельности организации.

Источники информации. 1) Приказ об учетной политике со всеми приложениями: график документооборота, методики оценки активов и обязательств, положение о проведении инвентаризации и т.д. 2) Должностные инструкции. 3) Описание процесса компьютерной обработки учетной информации. 4) Прочие документы.

Нормативная база. 1) Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». 2) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ № 34-н от 29 июля 1998 г. 3) ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» № 60н от 9 декабря 1998 г. 4) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению № 94 от 31 октября 2000 г. 5) Приказ Министерства финансов РФ "Инструкция по бюджетному учету» (для бюджетных учреждений) от 10 февраля 2006 г. № 25н.

Для достижения поставленной цели аудиторы должны решить следующие задачи. 1. Установить соответствие организационной структуры бухгалтерии и формы бухгалтерского учета условиям организации и управления предприятием. 2. Обеспечить охрану системы документов и системы документооборота. 3. Дать оценку учетной политике предприятия.

*План и программа проверки.*

1. В ходе проверки производится ряд процедур по установлению организационной структуры распределения обязанностей и уровня квалификации учетного персонала.

2. Изучение формы организации бухгалтерского учета.

3. Изучается график документооборота: 1) порядок оформления первичных документов и сроки сдачи их в бухгалтерию; 2) порядок и составление форм внутренней отчетности; 3) применение типовых форм первичных документов; 4) обоснование применения нетиповых форм первичных документов.

4. Применение положения об учетной политике. Обобщение результатов проверок. В основе формирования учетной политики любой организации в первую очередь лежит использование норм Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», в котором под учетной политикой организации понимается принятая ей совокупность способов ведения бухгалтерского учета:

• первичного наблюдения;

• стоимостного измерения;

• текущей группировки и итогового обобщения финансово-хозяйственной деятельности.

Процесс формирования учетной политики включает в себя несколько этапов:

1) оценка существующего процесса сбора и обработки финансовой и учетной информации;

2) разработка стандартов управленческого учета;

3) разработка стандартов бухгалтерского учета;

4) сопряжение управленческих и бухгалтерских аспектов учетной политики;

5) взаимодействие учетной политики и иных функций управления предприятием;

6) определение влияния учетной политики на показатели финансового состояния организации;

7) определение механизма внесения изменений в учетную политику.

Несоблюдение указанных этапов приводит к искажению имущественных и финансовых результатов предприятия и должно рассматриваться как неправильное ведение бухучета. Изменения в учетной политике может производиться в случае изменения законодательства РФ и нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки предприятием новых способов бухучета, существенного изменения условий деятельности (смена собственников, реорганизация, изменение вида деятельности). Обобщая результаты изучения бухгалтерского учета и учетной политики предприятия, аудиторы устанавливают соответствие организации бухучета и учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности предприятия.

*Типичные ошибки и нарушения:*

1) неполное раскрытие информации о способах организации и ведения бухучета на предприятии;

2) отсутствие схемы и графика документооборота;

3) несоответствие даты утверждения приказа учетной политики требованиям законодательства.

Учетная политика и финансовые процедуры применяются последовательно из года в год с 1 января года, следующего за годом утверждения. При аудите учетной политике важно проверить, вносились ли какие-то изменения в учетную политику, имела ли организация право на внесение данных изменений, вступили ли изменения в силу в срок, установленный законодательством, соответствует ли бухгалтерский учет в организации положениям, закрепленным в учетной политике, была ли скорректирована отчетность после

внесенных изменений в учетную политику. Дополнения в учетную политику могут быть внесены в течение года в случаях:

1) упущения каких-либо моментов при ее первоначальном утверждении;

2) изменения видов деятельности предприятия;

3) появления новых участков бухгалтерского учета.

**Тема № 4. Проверка учета операций с денежными средствами**

*Цели проверки и источники информации*

Аудиторская проверка операций с денежными средствами (ДС) включает проверку кассовых, банковских и валютных операций. Операции, связанные с движением ДС, должны проверяться сплошным методом. Основная цель проверки – законность, достоверность и хозяйственная целесообразность совершенных операций, на счетах, отражающих движение ДС.

*При аудите кассовых операций целью проверки является проверка соблюдения:*

* условия хранения, сохранности количества денег и др. ценностей в кассе и при доставке их из банка;
* установление порядка хранения чековых книжек, выписок из чеков и получения по ним денег;
* правил документального оформления операций по приходу и выдаче денег из кассы;
* лимита хранения наличных денег в кассе и выдаче денег под отчет на командировочные, хозяйственные расходы и др. нужды;
* своевременности и полноты оприходования полученных из банков, от юридических и физических лиц наличных денег и выручки;
* кассовой документации, дисциплины при производстве кассовых операций;
* учета кассовых операций и ведения кассовой книги и книги аналитического учета по другим ценностям, хранимым в кассе;
* порядок расчета наличностью с юридическими лицами за отгруженную продукцию и другие материальные ценности. Лимит наличности (10000 с предприятиями и организациями, 50000 с торговыми организациями);
* использования по назначению полученных по чекам из банков наличных денег (целевое использование);
* полноты возврата в банк по окончании рабочего дня сверхлимитных остатков наличных денег;
* наличия случаев выдачи наличных денег посторонним лицам без оформления доверенностей.

*Источники информации при проведении кассовых операций:*

1. первичные документы по оформлению приема и выдачи наличных денег

(кассовые расходные ФКО1, приходные ордера ФКО2);

2. журнал регистрации расходных и приходных кассовых документов;

3. первичные оправдательные документы кассовым документам (авансовый отчет, командировочное удостоверение, чеки и т.д.);

4. учетные регистры по счетам 50, 51, 52, 56, другие счета; корреспонденции со счета 50; 006 «Бланки строгой отчетности».

*При аудите банковских операций целью проверки является:*

* своевременность, законность, достоверность и целесообразность отраженных на счетах в банках осуществляемых операций по поступлению и списанию основных средств (ОС);
* проверка количества открытых и участвующих в расчетах счетов, законность совершенных операций по каждому открытому счету;
* обоснованность поступления и использования кредитов и займов и своевременность их погашения;
* проверка состояния расчетно-платежной дисциплины по заключенным договорам.

*Источники информации:*

* + выписки банка по соответствующим счетам с приложением к ним документов, послуживших основанием для совершения приходно-расходных операций;
  + регистры по счетам 51 и 55;
  + балансы и др. документы и учетные регистры.

При аудите валютных операций целью проверки является ревизия правильности и законности открытия валютных счетов, полноты и своевременности зачисления валютной выручки и другие вопросы по аналогии проверки операций по расчетному счету.

Источники информации аналогичны как при проверке по расчетному счету.

*Методы проверки кассовых операций по счетам в банках*

Проверка кассовых операций по счетам в банках требует от аудитора повышенного чувства ответственности, т.к. только невнимательность может привести в дальнейшем к нежелательным последствиям для аудитора и проверяемой организации. При проведении проверки кассовых операций и операций по счетам в банках могут применяться все или любой из методов аудиторской проверки. Очень важное значение должно уделяться проверке первичных документов, послуживших основанием для совершения записей хозяйственных операций в учетных регистрах. При этом особое внимание необходимо обращать на оформление первичных документов.

*Основные этапы проверки кассовых операций*

1. Инвентаризация фактического остатка наличных денег в кассе и соответствие его учетным данным по кассовой книге.

2. Проверка по приходным и расходным ордерам полноты и своевременности оприходования и списания наличных денег по кассовой книге.

3. Проверка наличия оправдательных документов к приходным и расходным ордерам на основании которых они оформлены (билеты, счета, чеки, наличие приказа – в I очередь).

4. Проверка законности совершенных хозяйственных операций.

5. Проверка фактического наличия других ценностей, хранящихся в кассе, которые в соответствии с действующими нормативными документами надлежит хранить в кассе (ценные бумаги, бланки строгой отчетности, драгоценные подарки предприятию).

6. Проверка итогов в кассовой книге и других учетных регистров.

7. Обеспечение сохранности денежных средств при их получении, доставке из банка (предприятия), хранении и выдаче на предприятии в соответствии с требованиями рекомендаций МВД РФ по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке.

8. Проверка наличия письменного договора о полной материальной ответственности с кассиром.

Очередность проверки кассовых операций может быть различна по усмотрению аудитора.

*Основные этапы проверки банковских операций*

1. Проверка фактического количественного наличия открытых в организации расчетных, текущих, валютных счетов; законченность и необходимость их открытия, в каких банках они открыты.

2. Все ли суммы, приведенные в выписках банка, подтверждаются наличием правильно оформленных оправдательных документов к суммам, указанным в них.

3. Проверка своевременного зачисления и списания средств по счетам организации в банке.

Если в ходе проведения аудиторской проверки аудитор обнаружит отсутствие оправдательного банковского первичного документа, или в качестве оправдательного документа будет присутствовать ксерокопия, не заверенная печатью обсуживающего банка (не xerox), такая операция не может быть признана законной. Аудитор обязан потребовать представление документа, оформленного в установленном порядке. Проверяя оплату счетов за приобретение МЦ необходимо убедиться в полноте поступления и оприходования оплаченных ТМЦ, или полученных услуг. Встречаются случаи совершения незаконных операций, когда под различными предлогами перечисляются деньги, в последствии списываемые по издержке производства, или за счет других источников, а в действительности эти суммы направляются на приобретение различного рода имущества, которое впоследствии присваивается определенными должностными лицами. Необходимо внимательно проверять все сторнировочные проводки по счетам в банках. Встречаются случаи, когда участвующий в хищении денежных средств бухгалтер относит похищенные суммы на соответствующие счета, а потом путем сторнирования делает новые проводки в других учетных регистрах с целью завуалирования истинного положения вещей.

*Проверка законности операций с наличными денежными средствами*

Проверяя кассовые операции, аудитор должен установить, как соблюдается порядок ведения кассовых операций, кассовая дисциплина, законность и целесообразность совершенных операций с наличными денежными средствами. Необходимо проверить правильность оформления документов, по которым проводились операции, связанные с получением и выдачей наличных денег. Убедиться, что все кассовые приходные и расходные ордера, платежные ведомости и др. документы заполнены четко, без подчисток и исправлений, а все ордера и приложения к ним погашены штампом «ПОЛУЧЕНО» или «ОПЛАЧЕНО» с указанием даты совершения операции и подписей кассира. Отсутствие в расходных кассовых ордерах и ведомостях штампа «ОПЛАЧЕНО» приводит в отдельных случаях к повторному их использованию (списанию в расход по кассовой книге).

Тщательно проверяются:

* в платежных ведомостях – достоверность подписей получателей денег, т.к. встречаются случаи, когда 1 получатель в ведомости расписывается за несколько человек;
* в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров – соответствие дат, порядковой нумерации и суммы с аналогичными показателями в расходных, приходных кассовых ордерах и кассовой книге (журнал ведет бухгалтер);
* в расходном кассовом ордере – правильность записей полученных сумм
* (прописью) и самой подписи получателя денег, а также заполнения паспортных данных получателя;
* во всех документах – наличие подписей распорядителей денежных средств, обращая внимание на то, что руководитель подписывает лично
* (все расчетно-кассовые документы – платежные ведомости и расчетно- кассовые ордера), исключение составляют только периоды, когда руководитель временно отсутствует в организации и свои функции передает другому лицу (обязательно приказом);
* в кассовой книге – оформление ее ведения, правильность внесенных исправлений, особое внимание обращается на правильность подсчета итоговых оборотов и выведения остатков наличных денег по окончании дня.

При проверке полноты оприходования наличных денег, полученных по чекам из банков, необходимо проверить наличие всех корешков чеков книжки. Проводя проверку кассовой дисциплины необходимо установить:

1. использование полученных из банка наличных денег по целевому назначению;

2. соответствия остатков наличных денег установленному банком лимиту;

3. своевременность и полноту сдачи в банк неиспользованных наличных денег, полученных для выплаты заработной платы, премий, пособий и сумм по прочим поступлениям;

4. соблюдение установленных правил расчетов наличными денежными средствами;

5. не производилась ли выдача или получение наличных денег взаймы.

Особое внимание следует уделить проверке выплат депонированных сумм по неполученной вовремя заработной плате. Важным элементом проверки кассовых операций является проверка правильности корреспондентских счетов, указанных в документах, особенно в расходных.

Основная цель проверки — установление законности, достоверности и целесообразности совершения операций с денежными средствами, правильность их отражения в учете.

*Источники информации:*

• Кассовая книга,

• Книга регистрации приходных и расходных кассовых ордеров.

• Отчеты кассира с приложенными первичными документами.

• Регистры синтетического и аналитического учета к счету 50 «Касса».

План и программа проверки. В ходе аудита кассовых операций решаются следующие задачи: 1) изучение фактического порядка документального оформления операций по приходу и расходу денежных средств; 2) ведение кассовой книги учета кассовых операций; 3) проверка соблюдения кассовой дисциплины (своевременности, полноты оприходования наличных денег и возврата в банк сверх лимита остатков денежных средств); 4) установление правила расчета деньгами с юридическими лицами; 5) порядок выдачи подотчетных сумм; 6) целевое использование полученных по чекам денежных средств; 7) применение ККМ; 8) ознакомление с условиями хранения наличных денег, ценных бумаг и других денежных документов в кассе организации.

В процессе аудита проверяются и выясняются следующие моменты: 1) правильность документального оформления (наличие всех документов, подписей); 2) законность совершения кассовых операций и их соответствие требованиям нормативных документов; 3) полнота, своевременность и правильность оприходования денежной наличности в результате поступлений из банка, возврата подотчетных сумм, поступления выручки и других операционных доходов и расходов; 4) расходование наличных денежных средств из кассы (юридическая обоснованность выдачи денег — наличие приказов и распоряжений на премирование сотрудников, оказание материальной помощи, командировки, выдачу средств на представительские расходы по исполнительным листам); 5) обоснованность выделения НДС в ПКО, РКО; 6) соблюдение установленного лимита расчетов наличными между юридическими лицами; 7) факты оплаты сотрудникам производственных хозяйственных расходов без оформления авансовых отчетов; 8) факты повторной оплаты по ранее оформленным документам; 9) факты выплат подставным лицам и другое; 10) правильность записей по счету 50; 11) проверяется организация аналитического учета всех хранящихся на предприятии денежных документов (путевки, проездные билеты и др.).

Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора. Выявленные нарушения и ошибки фиксируются в рабочем документе аудитора. Рабочий документ может быть оформлен в виде таблицы нарушений с указанием характеристики нарушения, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендации аудитора по устранению нарушения. На заключительном этапе проверки можно составить рабочий документ по оценке влияний нарушений на показатели бухгалтерской отчетности. Основная цель проверки — установление законности, достоверности и целесообразности совершения операций с денежными средствами на предприятии, правильности отражения их в учете.

*Источники информации:*

• Договоры на банковское обслуживание.

• Выписки банков по рублевым и валютным счетам с приложенными первичными документами.

• Регистры аналитического и синтетического учета по счетам 51 «Расчетные счета", 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути».

• Главная книга.

План проверки: 1) установить количество и состав открытых предприятием в банках рублевых и валютных счетов, классифицировать хозяйственные операции, связанные с движением иностранной валюты; 2) выяснить законность и целесообразность операций по движению средств на этих счетах; 3) определить правильность отражения банковских операций в учете; 4) дать оценку состояния платежно-расчетной дисциплины; 5) провести арифметический контроль расчета курсовых разниц и подтвердить отражения на счетах бухучета.

Программа проверки: 1) выборочно проверяются банковские выписки с приложенными документами; 2) устанавливается правильность учета поступивших денежных средств и полнота их зачисления, а также правильность корреспонденции по счетам 51, 52, 55, 57; 3) изучаются контракты (договоры), заключенные предприятием с иностранными партнерами по экспортно-импортным операциям; 4) проверяется полнота и своевременность зачисления валютной выручки предприятия-экспортера на его валютные транзитные счета в уполномоченных банках; 5) при закупках товаров по импорту проверяется исчисление покупной стоимости поступающих товарно-материальных ценностей, исходя из условий контрактов с учетом таможенных пошлин, транспортных расходов и прочих расходов по закупке товаров или иных ценностей.

Методы проверки.

1. Сплошная.

2. Выборочная.

3. Опрос.

Имеется в виду устный опрос персонала, руководства предприятия-клиента и третьих лиц, который может проводиться на всех стадиях проверки и имеет целью познакомиться с особенностями работы и отдыха сотрудников, подразделений, выяснить уровень их квалификации, состав выполняемых работ, порядок документооборота и др.

4. Тестирование.

5. Арифметический пересчет.

Имеется в виду проверка арифметических расчетов предприятия-клиента, которая заключается в проверке арифметической точности данных документов и учетных записей путем независимого выборочного пересчета.

Обобщение результатов проверки. Обнаруженные нарушения фиксируются в рабочих документах, определяется их количественное влияние на показатели бухгалтерской отчетности. Рабочий документ может быть оформлен в виде таблицы нарушений с указанием характеристики нарушений, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендации аудитора по устранению нарушения.

**Тема № 5. Аудит расчетных и кредитных операций**

*Цели проверки и источники информации*

В своей хозяйственной деятельности все организации ведут расчеты с покупателями и поставщиками, заказчиками и подрядчиками, прочими дебиторами и кредиторами. Отсюда целью аудита является проверка законности и своевременности их погашения, правильности учета, расчетов и мероприятий, проводимых руководством организации для устранения причин, вызывающих возникновение невостребованной задолженности.

*Источниками информации проверки учета расчетных и кредитных операций являются:*

* бухгалтерский баланс;
* оборотные ведомости;
* карточки аналитического учета;
* данные инвентаризации;
* первичные документы;
* журнал-ордер №6, 8, 9, 11;
* ведомости №5, 7, 8, 9, 16.

Аудит расчетов должен включать проверку расчетов по следующим счетам:

60 – с поставщиками и подрядчиками;

61 – по авансам выданным;

62 – с покупателями и заказчиками;

63 – по претензиям;

64 – по авансам полученным;

71 – расчеты с подотчетными лицами;

73 – с персоналом по прочим операциям;

75 – с учредителями;

76 – с разными дебиторами и кредиторами и др. счетам, обслуживающим расчетные операции.

Методы проверки расчетных взаимоотношений экономического субъекта, эффективности его работы с дебиторской и кредиторской задолженностью

К методам проверки расчетных взаимоотношений относится сплошная и выборочная инвентаризация счетов.

В зависимости от количества участвующих в расчетах организаций, аудитор сам определяет, какой из приведенных методов ему применить. В практике проведения аудиторских проверок преобладает выборочный метод, а если учет расчетов находится в запущенном состоянии – сплошной метод. Приступая к проверке, необходимо выяснить, правильно ли отражены по соответствующим статьям баланса остатки задолженности, причины образования задолженности, давность ее образования, по чьей вине она допущена, реальность получения задолженности; т.е. имеются ли акты сверки расчетов или гарантийные письма, в которых должники признают свою задолженность и не пропущены ли сроки исковой давности, какие меры принимались руководством для погашения или взыскания задолженности, выполнено ли требование п17 «Положения бухгалтерского учета и отчетности в РФ» о проведении инвентаризации расчетов перед составление годового отчета. Инвентаризация расчетов с покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, рабочими и служащими, депонентами и др. дебиторами и кредиторами, а также с банками по ссудам, заключается в выявлении по соответствующим документам остатков и тщательной проверки обоснованности сумм, числящихся на счетах. Аудитор и члены инвентаризационной комиссии устанавливают сроки возникновения задолженности по счетам дебиторов и кредиторов, ее реальность и лиц, виновных в пропуске исковой давности.

*В процессе инвентаризации необходимо также установить:*

1. тождественность расчетов с банками, подразделениями предприятия, состоящими на отдельных балансах, с налоговыми органами;

2. правильность и обоснованность числящихся на балансах сумм задолженностей по недостаткам и хищениям, и меры, принятые по взысканию этой задолженности;

3. правильность и обоснованность числящихся на балансе сумм дебиторской и кредиторской задолженностей и депонентской задолженности, а также предъявлены ли иски на взыскание в принудительном порядке дебиторской задолженности.

Результаты инвентаризации расчетов оформляются актом. Анализ имеющихся на проверяемом предприятии материалов инвентаризации расчетов или проведение инвентаризации самим аудитором дает возможность сосредоточить внимание на более тщательной проверке расчетов, по которым установлены расхождения, неувязки, неясности.

При проверке задолженности поставщикам и прочим кредиторам необходимо выяснить, не числятся ли на балансе суммы, по которым истек срок исковой давности, при этом особенно тщательно необходимо сопоставить факты, когда за счет невостребованной кредиторской задолженности погашается дебиторская задолженность, а полученные в счет дебиторской задолженности ценности присваиваются. Особенно тщательной проверке подвергаются спорные долги.

Спорной считается задолженность предприятий и организаций, если документ о ее взыскании передан на рассмотрение гражданского суда по физическим лицам или арбитражного суда по юридическим лицам. При этом к спорной задолженности не относится задолженность граждан по недостачам, растратам и хищениям, даже если она передана для взыскания в суд. Аудитор должен проверить, насколько обоснованно и законно списана дебиторская задолженность на убытки, установит, были ли привлечены к ответственности лица, по вине которых возникли эти убытки, правильно ли отражены в учете операции по списанию дебиторской задолженности.

Имеют место случаи, когда в гражданский арбитражный суд передаются на принудительное взыскание явно не обоснованные иски с тем, чтобы отказ в его удовлетворении использовать для списания нереальной дебиторской задолженности в убыток.

Нереальная дебиторская задолженность – всякая безнадежная дебиторская задолженность, по которой имеется решение гражданского или арбитражного суда об отказе в иске – нереальна.

При проверке следует выяснить мотивы отказа в иске: пропуск ли срока исковой давности, необоснованность иска, неправильное оформление документов и т.д.

Данные о невзысканной просроченной дебиторской задолженности и нарушений расчетной дисциплины необходимо обобщить в ведомости.

Большого внимания требует также анализ расчетов с депонентами, прежде всего необходимо установить, своевременно ли относят к депонентским суммам неполученные в установленные сроки заработную плату и стипендии, а также суммы удержанные из заработной платы по исполнительным листам и другим документам. Тщательно следует проверить выплату депонированных сумм рабочим и служащим. Проверяя расчеты с подотчетными лицами, аудитор должен провести сплошную проверку авансовых отчетов и приложенных к ним документов, сличая записи в накопительных ведомостях с данными авансовых отчетов, утвержденных распорядителями кредитов. Прежде всего аудитор выясняет, кому выданы авансы; аудитор обязан тщательно проверить достоверность приложенных к авансовым отчетам документов и законность оплаты по ним. При необходимости проводятся встречные проверки.

*При проверке операций по подотчетным суммам следует также выяснить:*

1. Определен ли директором предприятия круг лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет;

2. не выдаются ли подотчетным лицам авансы сверх установленных размеров;

3. не получают ли деньги под отчет лица, не отчитавшиеся по ранее полученным суммам;

4. не допускается ли оплата через подотчетных лиц расходов, которые могли быть оплачены непосредственно из кассы предприятия;

5. имеется ли на авансовых отчетах отметка директора предприятия о целесообразности произведенных расходов;

6. своевременно ли отражаются в учете расходы из подотчетных сумм.

*Проверка долгосрочных и краткосрочных займов*

В рыночных условиях многие организации в своей деятельности используют заемные средства банка, других кредитных организаций и предприятий.

В статье 897 ГК РФ указывается, что по договору займа одна сторона – заимодавец передает в собственность другой стороне – заемщику деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег – сумму займа или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Таким образом, проверяя, аудитор должен обращать внимание на то, в какой форме был взят заем – в форме денег или вещи.

В практике проведения проверок встречаются случаи, когда по условиям договора, особенно долгосрочного, организация получает деньги, а затем по истечении определенного времени возвращает заем имуществом или ценными бумагами без изменения условий договора, что не допускается. Иногда рассматривая документы, связанные с возвращением займа, аудиторы допускают ошибки в части уплаты заимодавцу %% за пользование займом, хотя такие условия в договоре отсутствуют, они считают, что если в договоре не оговорено об уплате заимодавцу %%, то платить их не следует. В то же время в статье 809 ГК РФ указывается, что если в договоре отсутствуют условия о размере %%, то их размер определяется существующей в месте нахождения заимодавца ставкой %% банка на день уплаты заемщиком суммы долга или его соответствующей части. Необходимо также помнить, что %% по займу не начисляются лишь в случаях, когда об этом прямо оговаривается в договоре, т.е. беспроцентный заем, или заемщику в качестве займа передаются не деньги, а другие вещи.

*Аудитор обязан убедиться в правильности:*

составления и заключения договора займа;

организации бухгалтерского учета этих операций на счетах: 94

«Краткосрочные займы», 95 «Долгосрочные займы», причем особое внимание уделяется организации аналитического учета этих операций по заимодавцу и срокам погашения;

* отражение в учете погашения займа путем реализации ценных бумаг по ценам, превышающим их стоимость, отражение в учете принимающихся к уплате %% за использование займа;
* отражение в учете курсовых разниц по предоставленным займам в иностранной валюте;
* отражения в учете займов по направлениям их использования;
* учета займа, полученного под выданный вексель;
* своевременность погашения займов.

При проверке этих вопросов используются показатели, отраженные в журнале-ордере №4.

*Методы проверки кредитных взаимоотношений экономического субъекта*

В отличие от договора займа, кредитный договор в соответствии с ГК РФ, может заключаться предприятием только с банком или иной кредиторской организацией. К отношениям по кредитному договору применяются те же правила, что и по договору займа. Методика проведения аудиторских проверок таких операций в основном не отличается от проверок операций займов. Правила выдачи кредитов разрабатываются кредиторскими организациями, а выдача кредита производится на основании заключенного двухстороннего кредитного договора. В отличие от займов, проверка операций по получению и использованию кредитов, осуществляется по счетам 90 «Краткосрочные кредиты банков» и 92. Аудитору необходимо проверить:

* подтверждение целевого использования кредита;
* своевременность и полноту погашения;
* правильность и законность отнесения начисленных и уплаченных %% на соответствующие счета затрат или источники их покрытия;
* достоверность остатков, не возвращенных кредитов;
* обеспечение кредита или существование представленных гарантий своевременно невозвращенных сумм кредита;
* объективность причин нарушения сроков возврата кредита.

Проверяя вопросы получения и использования кредитов, аудитор должен произвести оценку эффективности вложенных средств по тем мероприятиям, на которые они предназначались; какой экономический эффект получило предприятие в целом от их использования, или наоборот, рассчитать убытки, которые может понести предприятие в случае нецелевого использования кредита или несвоевременного возврата кредитору, а также проанализировать источники покрытия невозвращенных сумм кредиторов и сообщить о них руководству проверяемой организации.

Основная цель проверки — соблюдение действующего законодательства и правильность организации бухгалтерского учета в области расчетов с подотчетными лицами. Основные задачи — подтверждение первоначальной оценки системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами; проверка организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами; подтверждение достоверности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

*Источники информации:*

• первичные документы по оформлению приема и выдачи наличных денег (кассовые расходные и приходные ордера);

• журнал регистрации расходных и приходных кассовых документов;

• первичные оправдательные документы кассовым документам (авансовый отчет, командировочное удостоверение, чеки и т.д.); авансовые отчеты.

План и программа проверки. 1 этап. 1) Проверка и изучение приказа об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы. 2) Проверка наличия журнала учета работников, выбывающих в командировки и прибывающих из командировок. 3) Проверка наличия в учетной политике сроков, на которые выдаются деньги под отчет.

II этап. 1) Проверка правильности оформления первичных учетных документов. Обратить внимание на оправдательные документы (наличие на чеках рек- визитов и пр.). 2) Проверка правильности проведения инвентаризации расчетов с подотчетными лицами. 3) Проверка соответствия записей о выдаче, использовании, возврате подотчетных сумм данным регистра по счету 71. 4) Установление факта выдачи денежных средств под отчет при наличии остатка неизрасходованного предыдущего аванса. 5) Проверка своевременности возврата неизрасходованных подотчетных сумм, выданных на командировочные и операционно-хозяйственные расходы, б) Проверка правильности отнесения на себестоимость операционно-хозяйственных расходов из подотчетных сумм и оприходования приобретенных через подотчетных лиц материальных ценностей. 7) Проверка правильности отражения в учете приобретения материальных ценностей. 8) Проверка обоснованности предъявления бюджету НДС по приобретенным материальным ценностям, оплачиваемым работам и услугам. 9) Проверка правильности учета норм (пределы норм) на командировки. 10) Проверка учета операций с валютой, в частности курсовых разниц. 11) Проверка правильности расчетов с лицами, не работающими в организации.

*Типичные ошибки:*

• нарушение порядка выдачи подотчетных сумм, нарушение при оформлении командировочных расходов;

• нарушение порядка налогообложения;

• нарушение порядка ведения синтетического учета расчетов с подотчетными лицами.

Основная цель проверки — соблюдение законности и своевременность погашения задолженности, правильность учета расчетов и мероприятий, проводимых руководством организации для устранения причин, вызывающих возникновение невостребованной задолженности,

*Источники информации:*

• положение об учетной политике;

• договоры поставки;

• накладные;

• счета-фактуры;

• акты сверки расчетов;

• протоколы о зачете взаимных требований;

• акты инвентаризации расчетов;

• копии платежных документов;

• книга покупок;

• учетные регистры по счету 60;

• главная книга;

• бухгалтерская отчетность.

*План и программа проверки.*

1. Проверка правильности оформления первичных документов по приобретению ТМЦ 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.

Задачи проверки по счетам 60, 76:

наличие и правильность формирования документов, определяющих права и обязанности сторон; правильность оценки полученных товарно-материальных ценностей; правильность учета по счетам 60 и 76; полнота оприходования полученных ценностей или учета выполненных работ.

Основным документом является договор, заключенный между заказчиком и поставщиком. Аудитор должен проверить, что аналитический учет ведется по каждому поставщику отдельно в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ.

Курсовая разница между днем оплаты и днем возникновения задолженности отражается проводками: положительная — ДтбО Кт91; отрицательная — Дт91 КтбО. В конце месяца все неоплаченные счета поставщиков в иностранной валюте в обязательном порядке пересчитывают в рубли и возникшую курсовую разницу списывают (при превышении курса иностранной валюты) с Дт91 КтбО.

По задолженности с каждым поставщиком и подрядчиком необходимо выявить соблюдение срока исковой давности. В случае его пропуска или нереальности она подлежит зачислению на счет 91.

*Типичные ошибки:*

1) отсутствие договоров на поставку продукции, первичных документов или неполное их оформление;

2) некорректная корреспонденция счетов бухгалтерского учета, неправильное определение налогооблагаемой базы по НДС и налогу с продаж.

Цели и задачи: проверка правильности своевременного заключения договоров на реализацию продукции, товаров и услуг, определение порядка оплаты реализации продукции и анализ размера реализации продукции в кредит, размер предоплаты по договорам, порядок оплаты налогов, соответствие налоговых начислений и учетной политике предприятия, проверка расчетов и начисления НДС и т.д.

*Источники информации:*

• договоры на поставку продукции;

• счета-фактуры;

• акты сверки расчетов;

• копии платежных документов;

• акты инвентаризации расчетов;

• учетные регистры по счету 62;

• главная книга и бухгалтерская отчетность.

План и программа проверки. 1 этап. При обнаружении расхождений в размере начислений налогов делается правильный расчет и определяется, повлияло ли это на показатели отчетности. Кроме того, определяется момент, с которого предприятие неправильно ведет расчеты с налоговыми органами. Все изменения, выявленные по налоговым начислениям, должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета и в главной книге.

II этап. Проверка правильности ведения учета непосредственно в регистрах бухгалтерского учета, для чего необходимо: 1) проводить соответствие расчетных и отпускных цен учетной политики и данных бизнес-плана (приказа); 2) наличие книги продаж и правильность ее ведения; 3) структура реализации продукции (проверяются как отпускные цены, так и цены по реализации); 4) виды дотаций на продукцию и их размеры; 5) размер претензий, предъявление показателей и порядок их размещения; 6) размер коммерческих расходов и доходов по реализации продукции; 7) транспортные расходы и оплата погрузочно-разгрузочных работ, а также правильность их оформления.

III этап — это проверка правильности отражения данных первичного учета в регистрах синтетического и аналитического учета. Для этого проверяются реестры реализации продукции по ее видам, сортности, отпускным ценам и ценам реализации. При проверке расчетов с покупателями определяется правильность списания на реализацию продукции себестоимости реализованной продукции части накладных расходов, размера коммерческих расходов в целом по предприятию и по структурным подразделениям, а также видам продукции. С этой целью проверяются бухгалтерские справки по закрытию счетов 25, 26, 44, 45 и бухгалтерские справки по закрытию счетов 08, 20,23, 90,91,97.

IV этап. В заключение все выявленные расхождения классифицируются по видам нарушений, определяется размер убытков от неправильного ведения и организации учета и делается предположение по улучшению организации учета с покупателями, порядку заключения договоров, видов оплаты по ним, порядок уплаты налогов и порядок составления положения об учетной политике предприятия.

**Тема № 6. Аудит финансовых вложений и ценных бумаг**

Цель проверки — установление законности, достоверности и целесообразности совершения операции с финансовыми вложениями на предприятии, правильности отражения их в учете.

Источники информации: 1) учредительные документы; 2) выписки из реестра акционеров; 3) сертификаты акций, облигаций, векселей и других ценных бумаг; 4) договоры купли-продажи ценных бумаг; 5) договоры займа; б) депозитные договоры; 7) книги регистрации ценных бумаг (реестры); 8) учетные регистры по счетам 58, 59, 60, 62, 76, 91; 9) главная книга; 10) бухгалтерская отчетность; 11) положение об учетной политике предприятия.

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

Методы проверки. 1. Проанализировать данные первичных документов и выяснить состав финансовых вложений. К финансовым вложениям организации относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги; ценные бумаги других организаций (в том числе облигации, векселя); вклады в уставный капитал других организаций; предоставленные другим организациям займы и пр. 1. Финансовые вложения должны быть приняты к бухгалтерскому учету по первоначальной оценке. Для финансовых вложений, приобретенных за плату первоначальной стоимостью, признается сумма всех фактических затрат на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов; при взносе в уставный капитал — согласованная стоимость; при получении безвозмездно — по рыночной стоимости. 3. Проверка актов приемки-передачи векселей и книги регистрации ценных бумаг. 4. Проверка хозяйственных операций, в результате которых произошло изменение размера и состава финансовых вложений. 5. Подтверждение метода оценки себестоимости ценных бумаг, применяемом при их списании (выбытии) по методу, зафиксированному в учетной политике. 6. Подтверждение правильности формирования, использования и учета резервов под обесценение ценных бумаг, отражаемых на счете 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». 7. Подтверждение полноты и своевременности учетных записей. При составлении отчетности доходы и расходы по операциям с ценными бумагами показываются в составе операционных доходов и расходов полными оборотами. 8. Проверка качества проведенных инвентаризаций.

Обобщение результатов проверки можно произвести в рабочих документах аудитора. Рабочие документы могут быть оформлены в виде таблиц с указанием характеристики нарушения, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендаций аудитора.

**Тема № 7. Аудит операций с основными средствами и нематериальными активами**

Цель проверки: 1) изучение состава и структуры основных средств, условия их хранения и эксплуатации; 2) подтверждение достоверности оценки основных средств в учете; 3) проверка правильности оформления и отражения в учете, операций по движению основных средств; 4) подтверждение достоверности сумм начисленной амортизации и износа; 5) установление объемов выполненных ремонтов основных средств и подтверждение правильности результатов в учете; 6) оценка качества проводимой перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств; 7) подтверждение итогов проводимой переоценки при наличии таковой.

Источники информации: 1) договоры купли-продажи основных средств; 2) акты приема-передачи основных средств; 3) акты на списание основных средств и другие формы первичных документов по учету основных средств; 4) регистры синтетического и аналитического учета основных средств; 5) главная книга; 6) приказ об учетной политике.

План и программа проверки. I этап. Аудитор должен изучить состав и структуру основных средств по данным регистров аналитического учета. В процессе изучения устанавливается правильность отнесения объектов к основным средствам, их классификация, а также формирование инвентарных объектов основных средств. Для этого аудитор выясняет, соблюдались ли при принятии объектов к учету требования ПБУ 6/01: 1) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование; 2) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев; 3) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта; 4) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

II этап. Аудитору необходимо получить сведения об условии хранения и эксплуатации объекта, их сохранности (наличие договоров о материальной ответственности), закреплении объектов за конкретным подразделением, наличии инвентарных номеров и технической документации.

Методы проверки: сплошная или выборочная проверка; опрос работников организации, бухгалтерии; тестирование.

Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора. Выявленные нарушения и ошибки фиксируются в рабочих документах аудитора. Рабочий документ может быть оформлен в виде таблицы с указанием характера нарушения, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендаций аудитора по устранению нарушений. В рабочих документах должны быть указаны: краткая характеристика нарушения; расчет количественного влияния нарушения на финансовые результаты; наименование показателя, который изменяется, и скорректированное значение показателя.

Цель проверки операций с нематериальными активами (НМА) — сформировать мнение относительно правильности их классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности. Для достижения целей аудита операций с НМА аудитор должен решить ряд задач: 1) изучить состав и структуру НМА; 2) подтвердить право собственности на них; 3) подтвердить первичную оценку систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций; 4) установить правильность отражения в учете операций с НМА; 5) подтвердить достоверность отражения в учете операций по НМА; 6) оценить качество инвентаризации НМА.

Источники информации: 1) договоры купли-продажи (создания НМА); 2) авторские договоры; 3) акты приема-передачи объектов НМА; 4) свидетельства на право пользования; 5) протоколы собраний учредителей о внесении объектов НМА в уставный капитал и согласование да стоимости, 6) карточки учета НМА; 7) регистры синтетического и аналитического учета; 6) положение об учетной политике.

План и программа проверки. В начале проверки операций с НМА аудитор должен убедиться, что объекты, отраженные в составе НМА, в действительности являются таковыми, исходя из требований ПБУ 14. Для этого необходимо изучить первичные документы и учетные регистры и сопоставить с перечнем НМА согласно ПБУ 14. Те объекты, которые введены до ПБУ 14, остаются в составе НМА. Следует иметь в виду, что ПБУ 14 распространяется только на коммерческие организации. Далее необходимо изучить правильность оценки НМА и отражения на счетах бухгалтерского учета операций по их движению. Приобретение и выбытие объектов НМА производится в порядке, аналогичном приобретению и списанию основных средств — поступление отражается на счете 08, а после того как первоначальная стоимость сформирована, дебетуется счет 04, а выбытие производится с применением счета 91. Далее проверяется соответствие порядка начисления амортизации способам и методам, отраженным в учетной политике. ПБУ 14 дает возможность амортизировать двумя способами: через счет 04 и через счет 05. На заключительной стадии можно проверить соответствие данных синтетического и аналитического учета НМА записям в главной книге и балансе.

Методы проверки: 1) сплошная проверка (основные регистры синтетического учета НМА); 2) выборочная проверка (первичные документы); 3) опрос; 4) тестирование; 5) арифметический пересчет.

Типичные ошибки; 1) отсутствие первичных приходных документов или оформление их с нарушением установленных требований; 2) неправильное отнесение отдельных видов расходов к НМА; 3) неправильное начисление амортизации по НМА.

Обобщение результатов осуществляется в виде рабочих документов, таких как «Таблица выявленных нарушений»; «Оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности».

1. Цели проверки и источники информации

2. Проверка операций по движению ОС

3. Проверка правильности документального оформления оприходования ОС и их списания

4. Проверка правильности оценки и переоценки ОС, начисления амортизационных отчислений, проведения капитального и текущего ремонта ОС

5. Проверка операций по приобретению и движению НМА

*Цели проверки и источники информации*

Основными целями аудиторской проверки основных средств (ОС) и нематериальных активов (НМА) является проверка законности и правильности:

* операций поступления, перемещения и выбытия ОС и НМА;
* определение первоначальной стоимости объектов ОС и НМА;
* их документального оформления;
* своевременное начисление, включение в издержки производства и использование амортизационных отчислений с ОС и НМА;
* определение и использование остатка износа ОС;
* отражение на счетах бухгалтерского учета операций по движению ОС и
* НМА;
* осуществляется также проверка наличия неиспользуемого оборудования, его состояния, условий хранения и принятых мер по его реализации или передаче другим организациям;
* сохранности ОС и НМА, наличие излишних ОС и НМА;

*Источники информации:*

1. баланс; журнал-ордер №№ 8, 10, 10/1, 11, 12, 13, 15, 16;

2. разработочные таблицы №№ 7, 10 к журналам-ордерам №№ 13, 15;

3. акты приемки-передачи ОС, ф. № ОС-1;

4. акты приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных ОС, ф. № ОС-

2;

5. акты на списание ОС, ф. № ОС-3;

6. акты на списание автотранспортных средств, ф. № ОС-4;

7. инвентарные карточки учета ОС, ф. № ОС-6;

8. опись инвентарных карточек по учету ОС, ф. № ОС-7;

9. карточки учета движения ОС, ф. № ОС-8;

10. инвентарные списки ОС, ф. № ОС-9;

11. договора купли-продажи, договора поставки, договора дарения;

12. приказ об учетной политике предприятия.

*Проверка операций по движению ОС*

Проверку операций по оприходованию ОС необходимо начинать с изучения учетной политики предприятия на финансовый год, за который производится аудиторская проверка. Следующим этапом проверки является проверка наличия в организации постановления действующей комиссии по приему и списанию ОС (встречаются случаи неофициальной передачи функций этой комиссии главному бухгалтеру), если такой комиссии не создано, то в ходе проверки необходимо добиться у руководства ее создания, т.к. все оформленные документы по приему и особенно по списанию ОС не имеют юридической силы, и все записи в учете по этой причине должны быть скорректированы.

Очень важно удостовериться в правильности определения первоначальной стоимости объектов ОС. В практике проведения аудиторских проверок встречается масса случаев, когда первоначальная стоимость объектов значительно занижается за счет неприсоединения к указанной в договоре (счете) поставщика стоимости дополнительных расходов, понесенных организацией, связанных с доставкой, погрузкой, разгрузкой и монтажом оборудования (все расходы учитываются на счете 08, потом суммируются и списываются на счет 01). Как правило, все эти дополнительные расходы относятся на себестоимость готовой продукции, что искажает динамические показатели деятельности организации и занижает начисленные и уплаченные суммы налогов. Встречаются случаи, когда оплаченные за поставку ОС суммы длительное время значатся в дебиторской задолженности, в то время как они такое же время успешно работают на производство продукции. Очень важно проверить фактическое наличие ОС, сравнив его с учетными данными. Это необходимо делать в связи с тем, что инвентаризацию ОС разрешается проводить 1 раз в 3 года; необходимо также сверить инвентарные номера ОС с учетными данными, т.к. бывает так, что инвентарные номера вообще не присваиваются, или присваиваются номера ранее списанных ОС. Аудитор должен также проверить правильность разделения ОС по характеру участия их в производстве (находящиеся в производстве, реконструируемые или находящиеся в запасах).

*Проверка правильности документального оформления оприходования ОС и их списания*

Практика проведения аудиторских проверок показывает, что в большинстве случаев необходимая документация, связанная с оприходованием ОС, не ведется, а если и ведется, то заполняются не все реквизиты, предусмотренные в форме документа, а это в конечном итоге приводит к тому, что неправильно определяются амортизационные отчисления, а при производстве капитального ремонта ОС незаконно включаются в себестоимость затраты, которые по положению должны быть отнесены на капитальные вложения. Часто оборудование числится в учете обезличенно, без закрепления за ответственными за его сохранность работниками, что порой приводит к недостачам и хищениям. Нередко передача ОС с одного места нахождения в другое документально не оформляется, что приводит к запутанности в учете. Обо всех случаях аудитор должен сообщить руководству предприятия. Особое внимание при проверке аудитор должен уделить документальному оформлению законности списания ОС с учета, т.к. этот момент влияет на конечные результаты деятельности предприятия. Занимаясь вопросами списания ОС, аудитор должен проверить оприходование материальных ценностей, полученных от разборки ОС; если такового не производилось, то нельзя признать правильными конечные результаты от списания ОС.

*Проверка правильности оценки и переоценки ОС, начисления амортизационных отчислений, проведения капитального и текущего ремонта ОС*

Если предприятие применяет метод ускоренной амортизации (о чем указывается в учетной политике предприятия), аудитор уточняет и применяет цель проведения ускоренной амортизации, что послужило основанием для ее ведения, дата начала ведения амортизации, (условный) установленный коэффициент повышения норм амортизационных отчислений (АО) и перечень оборудования, в отношении которого используется ускоренная амортизация, при этом должно быть обращено внимание на то, что данный метод относится только к активной части ОС для предприятий всех отраслей и в отношении всех ОС высокотехнологических отраслей экономики. Аудитор обязан удостовериться, доведено ли решение о применении ускоренного метода до налоговых органов. Проводя проверку начисления АО, аудитор должен обратить внимание на начисление АО по ОС, не относящимся к промышленно-производственным, т.е. АО по объектам культуры, не включаются ли они в себестоимость продукции. Делается это с целью снижения затрат по содержанию непромышленных объектов. В связи с тем, что в настоящее время многие предприятия простаивают, или работают в 1 смену и менее, находятся в резерве или законсервированы, важным элементом проверки является правомерность приостановления начисления АО и применение понижающих коэффициентов к действующим нормам (не больше 0,5). Важно также проверить, не продолжается ли начисление АО по ОС, которые уже имеют полный износ. Имеют место случаи, когда бухгалтеры допускают ошибки в определении норм АО, особенно по тем объектам ОС, о технической документации которых не указаны шифры. В этих случаях аудитор должен добиться от руководства организации создания авторитетной комиссии по отнесению того или иного объекта ОС к соответствующим группам. Проводя проверку начисления АО по ОС, аудитор должен проверить и соответствующие расчеты, и их тождественность с данными аналитического и синтетического учета АО. Проверяя вопросы, связанные с отнесением затрат на производство технического и капитального ремонта, аудитор должен проверить документацию, на основании которой проверяющиеся ремонтно-дефектные ведомости, план проведения ремонтных работ, сметные расчеты. Очень важно при этом провести тщательную проверку всех этапов ремонтных работ, и главное установить, нет ли таких работ, которые должны быть отнесены не к капитальному ремонту, а к капитальным вложениям. Очень часто допускаются такие нарушения при производстве ремонта в арендованных зданиях, причем нередко в договорах на аренду не оговаривается сторона, которая должна производить ремонт. Нередко предприятия реконструкцию ОС проводят под видом капитального, или, еще хуже, технического ремонта, тем самым списывая незаконные затраты на себестоимость продукции, а не в зачет источников по финансированию КВ. В ходе проверок нередко выявляется приписка в объеме выполненных работ, причем произведенных как силами самой организации, так и сторонними организациями. В таких случаях, если аудитор не может сам определить признаки и характер отнесения работ (к ремонту или к КВ), он должен пригласить специалиста. Приписки всегда приводят к незаконному повышению затрат на производство работ, а следовательно, и к повышению себестоимости продукции. Важный элемент проверки – установление фактов отнесения затрат на ремонтные работы в себестоимость продукции по объектам ОС, не относящихся к производственным фондам. При проведении проверки отнесение затрат на ремонтные работы аудитору следует обратить внимание на следующий фактор: нередко предприятия в соответствии с принятой учетной политикой создают резервный, ремонтный фонд за счет себестоимости выпускаемой продукции, средства которого учитывают на счете 89 – «Резервы предстоящих расходов и платежей». В использовании этого фонда допускаются следующие нарушения:

. имея средства по оплате ремонтных работ на указанном фонде, предприятия, тем не менее, относят затраты на себестоимость продукции, тем самым дважды на сумму ремонта увеличивается себестоимость продукции;

. за счет ремонтного фонда списывает затраты на ремонтные работы ОС, не относящихся к производственным фондам;

. в нарушение действующего законодательства на остатки средств неиспользованного ремонтного фонда на конец отчетного периода не уменьшают себестоимость продукции. Законодательством сейчас допускается оставлять в остатке фонда неиспользованные переходящие средства, если они предназначены для использования на покрытие затрат по ремонту ОС с длительным циклом ремонта. Вместе с тем в законодательстве нет точной характеристики, ремонт каких ОС можно отнести к этой категории ремонта.

*Проверка операций по приобретению и движению НМА*

В первую очередь аудитор должен установить законность и правильность включения ценностей в состав НМА, акцентировав внимание на такой их особенности, как способность приносить доход. В некоторых случаях аудитор может быть некомпетентен объективно провести проверку такого вопроса, поэтому при необходимости он должен пригласить специалистов, согласовав предварительно этот вопрос с руководством предприятия. При аудите необходимо проверить и такие вопросы, как правильность отнесения на себестоимость выпускаемых изделий, стоимости отдельных программных продуктов, которые отнесены к НМА и рассчитаны на выпуск определенного количества изделий в течение года. Такие программные продукты нельзя учитывать в составе НМА, т.к. они используются в производстве в течение года, но не более года.

Нередко в состав НМА включают и различные лицензии со сроком действия менее 1 года (в т.ч. занятие аудиторской деятельностью), стоимость различных сборов (лицензии на право торговли алкогольной продукцией, пивом, табачными изделиями); все это должно покрываться за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Проверяя начисление и списание износа НМА аудитору надо убедиться, что износ начисляется, относится на себестоимость ежемесячно, а не в конце отчетного периода. Проверяя вопросы, связанные с выбытием НМА, аудитор проверяет, все ли эти операции отражены только на счете 48 «Реализация прочих активов», а не на счете 46 и 47. Проверку использования НМА необходимо увязать с проверками состояния бухгалтерского учета, обращая внимание при этом на соответствие данных аналитического и синтетического учета НМА и их износа с записями в Главной книге или другом аналогичном регистре. При значительном количестве видов и стоимости НМА необходимо проверить вопросы аналитического учета по их видам.

**Тема № 8. Аудит операций с товарно-материальными ценностями**

Цель проверки — сформировать мнение относительно правильности классификации материально-производственных запасов, реальности их оценки и достоверности отражения в учете и отчетности.

Источники информации:

1) договоры поставки;

2) накладные;

3) счета-фактуры, книги покупок;

4) доверенности на получение ТМЦ;

5) акты о приеме материалов;

6) инвентаризационные описи ТМЦ;

7) договоры о материальной ответственности;

8) ведомости синтетического и аналитического учета по счетам 10,15, 16,19, 20, 60, 91 и т.д.;

9) главная книга;

10) положение об учетной политике.

В процессе проведения аудита материально-производственных запасов необходимо решить следующие задачи:

1) изучить состав МПЗ;

2) ознакомиться с условиями их хранения;

3) подтвердить первичную оценку внутреннего контроля и бухучета МПЗ;

4) подтвердить правильность оценки запасов и отражения операций по их поступлению и использованию в учете;

5) оценить качество проводимых инвентаризаций МПЗ.

План и программа проверки. Аудитору необходимо проверить, что оценка МПЗ осуществлена в соответствии с требованиями ПБУ 5/ 01 в зависимости от вида поступления; приобретение за плату у юридических или физических лиц; по договору мены; безвозмездное получение; поступление в качестве вклада в уставный капитал. Необходимо проверить также соответствие принципа оценки при выбытии МПЗ, заложенного в учетную политику организации с фактическим положением вещей.

Принцип оценки по однородным группам МПЗ должен использоваться при любых способах выбытия: использование в процессе производства и управления; реализация на сторону; безвозмездная передача; взнос в уставный капитал. Проверка, как правило, проводится выборочным методом. Правильность организации складского учета (наличие инвентарных карточек). Имеется ли приказ об установлении круга лиц, имеющих право требовать материалы, разрешать их отпуск со склада (образцы этих подписей должны находиться на складе). Разработана ли в организации номенклатура-ценник, в случае если в приказе об учетной политике указан метод учета с использованием счетов 15 и 16.

Проверяется наличие приказов о назначении материально-ответственных лиц и заключение с ними договоров о полной материальной ответственности. Правильность применяемых схем корреспонденции счетов по приходу и расходу МПЗ. Обязательному контролю подлежит возмещение НДС по материально-производственным запасам. Правильность отражения в учете стоимости недостающих (излишних) ценностей, выявленных в ходе инвентаризации, особенности документального оформления и отражение в учете операций по поступлению и выбытию товаров и тары.

Методы проверки: сплошной; выборочный; опрос; тестирование; арифметический пересчет. Обобщение результатов проверки можно осуществлять в таких рабочих документах, как таблицы выявленных нарушений по однородным группам хозяйственных операций. Документируется также оценка влияния выявленных нарушений на показания бухгалтерской отчетности.

**Тема № 9. Аудит расчетов по оплате труда**

Аудит осуществляется на базе следующих нормативных документов: 1. Трудовой кодекс РФ. 2. Инструкция о составе фонда заработной платы и выплат социального характера (утв. Постановлением Госкомстата России № 116 от 24.11.2000г.). 3. ПБУ № 10/99 «Расходы организации». Источниками информации служат документы по зачислению, увольнению и переводу работников предприятия, первичные документы, регистры бухучета и отчетности: приказ о приеме на работу, личная карточка, приказ о предоставлении отпуска, приказ о прекращении трудового договора, табель учета использования рабочего времени и расчета зарплаты, расчетная и платежная ведомости, лицевой счет. Кроме того, применяются первичные документы по учету выработки и сдельной зарплаты (наряды, рапорты, маршрутные листы).

*К числу основных комплексов задач, которые необходимо проверить, относятся:* 1) соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям; 2) учет и контроль выработки и начисления зарплаты рабочим-сдельщикам; 3) учет и начисление повременных и прочих видов выплат; 4) расчеты удержаний повременных и прочих видов выплат; 5) расчеты удержаний из зарплаты физических лиц; 6) аналитический учет по работающим; 7) сводные расчеты по зарплате; 8) расчет налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с ФОТ; 9) расчеты по депонированной зарплате.

*Типичные ошибки:* - не применяются типовые формы первичных документов по оплате труда; - не ведутся табели учета рабочего времени; - включение в себестоимость продукции для целей налогообложения оплаты труда за проведение строительных работ; - не включались в совокупный доход работающих суммы премий и выданных подарков; - неверно производилось начисление НДФЛ; - неверно рассчитывались суммы по прочим выдам выплат.

Цель: проверка соблюдения действующего законодательства о труде, правильности начисления заработной платы и удержания из нее; документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов между предприятием и его работниками; определение обоснованности и правильности начисления основной и дополнительной заработной платы, различных доплат и удержаний.

Источники информации:

1) штатное расписание;

2) положения по предприятию;

3) приказы, распоряжения;

4) контракты;

5) договоры гражданского правового характера;

6) договоры личного страхования;

7) договоры на выдачу ссуд;

8) табеля учета использования рабочего времени;

9) наряды;

10) листки временной нетрудоспособности;

11) тарифные ставки (или условия контракта);

12) нормы и расценки,

введенные на предприятии;

13) начисления доплат на виды ненормированного труда;

14) суммы по депонированной заработной плате;

15) исполнительные листы;

16) расчетно-платежные ведомости;

17) лицевые счета и налоговые карточки работников;

18) авансовые отчеты с приложенными к ним первичными документами;

19) акты инвентаризации имущества;

20) учетные регистры по счетам 68, 69, 70, 73,76, 91, 94;

21) главная книга;

22) бухгалтерская отчетность;

23) положение об учетной политике предприятия.

Особое внимание соответствия трудовому законодательству следует обратить на порядок предоставления и расчета отпусков (глава 19 ТК РФ), на продолжительность рабочего времени и оплату труда, в том числе за сверхурочную работу, совместительство (гл. 15, 21 ТК РФ), а также на порядок оплаты в выходные и праздничные дни (глава 18 ТК РФ).

Особое внимание следует уделить внутренним локальным актам предприятия с точки зрения предоставления гарантии и компенсации работникам предприятия (раздел 7 ТК РФ).

*План и программа проверки:*

• подтверждение первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухучета расчетов с персоналом (на основе тестирования);

• подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражениям их в учете;

• установление законности и полноты удержания из заработной платы;

• проверка организации аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда;

• проверка правильности оформления и отражения в учете расчетов с персоналом по прочим операциям. В ходе проверки необходимо выборочно проверить: правильность отнесения к ФОТ; правильность отнесения отдельных выплат к расходам, учитываемым и неучитываемым для цели исчисления налога на прибыль; сопоставимость выплат, на которые не начисляются НДФЛ, ЕСН на предприятии с соответствующими статьями НК РФ (217, 238, 270); правильность расчета материальной выгоды при наличии ссуд, выданных работникам (с учетом требований главы 23.).

***Тема № 10. Аудит издержек производства и обращения и калькулирования себестоимости продукции ( работ, услуг )***

Цель: контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления заработной платы и удержания из нее; документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов между организацией и работником; определение обоснованности и правильности начисления основной и дополнительной заработной платы, различных доплат и удержаний.

Источники информации: 1) документы по зачислению, увольнению и переводу работников; 2) приказы, распоряжения, контракты; 3) договоры гражданско-правового характера; 4) договоры личного страхования; 5) договоры на выдачу ссуд; 6) табели учета рабочего времени; 7) наряды; 8) листки временной нетрудоспособности.

Нормативная база. Основным документом законодательства о труде является Трудовой кодекс Российской Федерации (ТК РФ), вступивший в действие с 1 февраля 2002 года. Статья 56 ТК РФ рассматривает понятие и стороны трудового договора. Существенными условиями договора являются: место работы, дата начала работы, наименование должности, специальности, профессии с указанием квалификации в соответствии со штатным расписанием и т.д. В статье 59 ТК РФ оговорены случаи заключения срочного договора: замена временно отсутствующего работника, проведение срочных работ, работа в организациях — субъектах малого предпринимательства, работа за границей, работа творческих работников, с руководителями, заместителями руководителей, главными бухгалтерами организаций всех форм собственности. Другие случаи прекращения трудового договора предусматривает глава 13 ТК РФ. В статье 40 ТК РФ рассмотрен порядок заключения коллективных договоров, которые должны регулировать социально-трудовые отношения в организации, заключаемые работниками и работодателями в лице их представителей.

План и программа проверки.

1. Проверка применения типовых форм документов по учету личного состава: 1) личные карточки на работников; 2) приказы (распоряжения) о предоставлении отпуска, о переводе на другую работу, о прекращении трудового договора (контракта).

2. Установление ведения трудовых книжек на работников.

3. Проверка соответствия применяемых окладов и разрядов рабочих, установленных в штатном расписании.

4. Проверка ведения в цехах (отделах) табеля рабочего времени.

Прежде всего целесообразно проконтролировать, как осуществляется соблюдение трудового законодательства. Аудитор может проверить, как ведется оформление сотрудников при приеме и увольнении, учет рабочего времени сотрудников, построение системы оплаты труда и др.

Обобщение результатов проверки. Рабочими документами аудитора являются таблицы для отражения выборочной проверки начислений и удержаний. При проверке необходимо установить причины отклонений, дать рекомендации по устранению выявленных отклонений, порекомендовать использовать унифицированные формы документов.

Цель проверки: 1) соблюдение действующего законодательства о труде; 2) правильность начисления заработной платы, удержаний НДФЛ и начисления

ЕСН; 3) документальное оформление и отражение в учете всех видов расчетов между предприятием и его работниками; 4) определение обоснованности и правильности начисления основной и дополнительной заработной платы, различных доплат и удержаний; 5) правильность ведения бухгалтерского учета расчетов по заработной плате как по физическим лицам, так и в целом по предприятию.

Источники информации; 1) положения по предприятию; 2) приказы, распоряжения; 3) штатное расписание; 4) контракты; 5) договоры гражданского правового характера; 6) договоры личного страхования и т.д.

План и программа проверки. Первоначально аудитору требуется выяснить состояние нормативной базы и учета по соответствующим вопросам, ознакомиться со штатным расписанием, приказами дирекции организации о зачислении сотрудников на должности с назначением окладов (на выборку), заключенными трудовыми договорами, положениями об оплате труда и премирования, состоянием табельного учета, оформлением расчетно-платежных и платежных ведомостей, трудовыми соглашениями, договорами подряда и другими документами, связанными с оплатой труда. При проверке расчетов с персоналом по оплате труда аудитор должен установить: какие формы и системы оплаты труда используются в данной организации (повременная, сдельная, аккордная); списочный и среднесписочный состав работников; кто ведет учет расчетов с персоналом по оплате труда, какими нормативными документами пользуется бухгалтер, кому подчиняется, кто проверяет качество его работы.

Необходимо проверить подлинность первичных документов, их соответствие требованиям нормативных документов по начислению и выплате заработной платы, наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет выполненных работ, нет ли в документах неоговоренных исправлений и подчисток.

Особого внимания требует проверка своевременности погашения сумм ранее выданных работнику авансов и переплат, правильности удержания из заработной платы задолженности по подотчетным суммам и по возмещению материального ущерба, а также за полученные заем и т.д. Общая сумма всех удержаний из заработной платы работника не должна превышать 50% месячного заработка. При проверке необходимо выяснить правильность удержаний из заработной платы НДФЛ, алиментов, а также обоснованность расчетов с депонентами. Проверить заявления работников на предоставление им стандартных налоговых вычетов при расчете НДФЛ.

Обобщение результатов проверки. Рабочими документами аудитора являются таблицы для отражения выборочной проверки начислений и удержаний. При проверке необходимо установить причины отклонений, дать рекомендации по устранению выявленных отклонений. Рекомендовать организации оптимальный штат работников.

Целью проверки затрат на производство является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета, действующей в проверяемом периоде, нормативным документам, с тем чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

Задачи аудита затрат на производство: 1) оценка обоснованности применяемого варианта формирования информации о расходах организации по обычным видам деятельности, метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, метода распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов; 2) подтверждение первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля; 3) подтверждение достоверности оформления и отражения в учете прямых (косвенных) расходов и пр.

Источники информации:

1) баланс (форма № 1);

2) отчет о прибылях и убытках (форма № 2);

3) главная книга или оборотно-сальдовая ведомость;

4) положение об учетной политике организации;

5) регистры бухгалтерского учета по счетам 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 96, 97 и т.д.

Последовательность работ разделяется на три этапа — ознакомительный, основной и заключительный.

Методы учета. Нормативный метод учета используют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции. В этом случае отдельные виды затрат на производство учитываются по текущим нормам; обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места их возникновения, причин и виновников; фиксируются изменения текущих норм в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяется влияние этих изменений на себестоимость продукции. В итоге фактическая себестоимость продукции (Зф) исчисляется поформуле:

**Зф = Зн + О + И,**

где Зн — затраты по текущим нормам; О — величина отклонений от них; И — изменения норм. При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведется на основании первичных документов, отражающих выработку, расход материалов и т.п. с обязательным указанием соответствующего шифра заказа. Все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях массового и крупносерийного производства. Различаются бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода. В первом случае учет затрат ведется по каждому переделу.

В бухгалтерских документах движение полуфабрикатов не отражается, их движение контролируется по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведется в цехах. Во втором случае движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями и себестоимость полуфабрикатов калькулируется после каждого передела.

Цель проверки — определение соответствия применяемой предприятиями методики учета операций по формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам.

Задачи:

1) подтвердить соответствие оформленных предприятием бухгалтерских операций действующему законодательству;

2) оценить соответствие бухгалтерской отчетности данным синтетического и

аналитического учета составляющих конечного финансового результата;

3) проверить полноту и своевременность отражения, а также документального

оформления операций по формированию финансового результа деятельности предприятия.

Источники информации:

1) данные синтетического и аналитического учета;

2) главная книга;

3) баланс (форма № 1);

4) отчет о финансовых результатах (форма № 2);

5) планово-экономическая документация;

6) решения собственника о покрытии убытков предприятий;

7) внутренние распорядительные документы предприятия;

8) документы и расчеты в части организации договорных отношений.

План и программа проверки. В плане следует предусмотреть способ проведения аудита — сплошной или выборочный. Во втором случае необходимо установить порядок аудиторской выборки. На этапе планирования аудитором разрабатывается общий план. Затем составляется рабочая программа аудита применительно к аудиту финансовых результатов и использования. Вначале следует проверить правильность формирования конечного финансового результата на всех его этапах и соответствие данных бухгалтерской отчетности, в том числе формы № 2, данным синтетического учета.

Далее рекомендуется произвести оценку правильности формирования данных главной книги для выявления возможных ошибок и нетипичных бухгалтерских записей. Проверка тождественности показателей непокрытого убытка (нераспределенной прибыли), содержащихся в главной книге, и соответствующего регистра синтетического учета осуществляется путем сопоставления остатков и оборотов по счетам и субсчетам главной книги (счета 99 и 84) с аналогичными показателями регистра синтетического учета, а также данных отчетности — баланса (формы № 1) и формы № 2. Для установления достоверности арифметической суммы финансового результат предприятия (в форме № 2) на начальном этапе аудита также можно использовать балансовые методы контроля.

В ходе аудиторской проверки должно быть подтверждено: операции по продаже надлежащим образом санкционированы; на счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже; продажа своевременно отражена на соответствующих счетах учета; стоимостная оценка операций по продаже правильно определена; суммы продажи правильно классифицированы; суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции правильно отражены на соответствующих счетах.

Методика проверки капитала и резервов. Начинается проверка с расчета уставного капитала и расчета с учредителями. Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в уставных документах. Проверяются все записи за год по счету 80. Любое изменение должно фиксироваться в уставных документах. Уменьшение уставного капитала может происходить по решению собрания акционеров и учредителей.

Увеличение уставного капитала может происходить не только за счет взносов учредителей, но и за счет других источников. При проверке формирования уставного капитала за счет собственных средств учредителей следует проверить вклады учредителей и их оценку. Вклады учредителей должны оцениваться специальными справками или актами оценки аудиторских фирм, оценочных компаний или отделами по оценке недвижимости. Кроме формирования, изменения уставного капитала проверяются и расчеты с учредителями по выплате им дивидендов. Далее проверяется правильность совершения операций и отражение их в регистрах бухгалтерского учета по счетам 81, 82 и 83. Счет 81 обобщает информацию о наличном движении собственных акций. Акции могут быть перепроданы или аннулированы в ходе организационной и производственной деятельности ДО. При проверке следует обратить внимание на правильность составления реестров акционеров, правильность оформления дополнительной эмиссии, а также на аннулирование акций и правильность составления заявок в комитет по контролю за недвижимостью или специальную комиссию, которая является разрешающим органом выпуска дополнительной эмиссии и регистрирует ее. Тут же проверяется и корректировка в соответствии с изменением реестра акционеров уставных документов и решение собрания акционеров. При проверке формирования резервного капитала проверяются учредительные документы, где оговаривается порядок создания резервного капитала и порядок отчисления ежегодных платежей.

Следующим проверяется счет 83 «Добавочный капитал». При проверке данного счета особое внимание уделяется порядку его формирования при организации его предприятием. На счете 83 отражается прирост стоимости внеоборотного капитала, а также сумма разницы между номинальной стоимостью акций и суммой, вырученной от продажи этих акций, а также стоимость переоценки как повышающая, так и понижающая. Отражается списание добавочного капитала на увеличение уставного капитала или погашение расчетов с учредителями за счет снижения размера добавочного капитала.

**Тема № 11. Аудит реализации продукции и ее финансовых результатов**

*Цели проверки и источники информации*

Целью проверки реализации готовой продукции является установление правильности отражения в отчетности:

* фактической выручки от реализации продукции;
* фактических затрат на производство реализованной продукции;
* прибыли от прочей реализации;
* внереализационных доходов;
* определения цен на реализацию прочих материальных ценностей, ОС,
* НМА;

*Источниками информации для проверки фактической выручки от реализации являются:*

* приказ об организации учетной политики на учетный год;
* главная книга;
* журнал-ордер №№ 1, 2, 10/1, 11;
* ведомость 16.

Первичные документы на отпуск готовой продукции со склада:

. банковские выписки о движении денежных средств на расчетном счете;

. платежное требование и платежное поручение на оплату отгруженной продукции;

. приходные кассовые ордера на приход денежной наличности в кассу, предъявляются для оплаты счетов за отгруженную продукцию;

. другие платежные документы, ценные бумаги, письма, относящиеся к оплате за отгруженную продукцию;

. отчет о финансовых результатах и их использовании.

*Проверка правильности отражения реализации готовой продукции*

Проверяя правильность отражения в отчетности показателей реализации продукции, необходимо сначала ознакомиться с методом оценки реализации, зафиксированном в учетной политике организации на отчетный год, обращая внимание на ее неизменность в течение всего проверяемого периода. В процессе проверки данного объекта контроля аудитор должен проанализировать правильность выбранного варианта определения выручки от реализации продукции и признания прибыли.

Необходимо установить и проверить наличие договоров на поставку продукции и правильность их оформления; соблюдение выбранного варианта учета и определение выручки по счетам 46, 47, 48 в течение года; ведение синтетического и аналитического учета по счетам 45, 46, 47, 48 и 62, затем целесообразно выяснить, насколько эффективна СВК и насколько можно доверять ее данным. Слабые и сильные стороны внутреннего контроля можно выявить путем составления и проведения тестирования, указать в письмах к руководству.

Вопросники составляются т.о., что ответы «нет» или «нет ответа» указывают на слабые стороны контроля. Цель оценки эффективности внутреннего контроля – разработать заключительную программу аудиторской проверки. Все бухгалтерские регистры, перечисленные выше, взаимосвязаны между собой, а поэтому в них необходимо проверить:

. полноту и своевременность отражения себестоимости отгруженной продукции и выручки от ее реализации;

. правильность списания себестоимости реальной продукции;

. обоснованность и правильность отнесения коммерческих расходов;

. точность списания торговой наценки;

. правильность расчета финансовых результатов от реализации продукции (каждого вида), или оказанных услуг, выполненных работ;

. аудитор должен установить соответствие данных аналитического учета по реализации продукции с данными синтетического учета, с взаимной сверкой записей по реализации, в разных регистрах можно установить точность отражения сумм и правильность корреспонденции счетов по этим операциям. Так сверяются данные в Главной книге с данными журнала-ордера № 11, а также сводные показатели журнала-ордера № 11 должны соответствовать аналогичным показателям ведомости №№ 16, 17.

После сверки отчетных показателей с данными учетных регистров, аудитор должен провести документальную проверку отгрузки и реализации продукции. Основанием для оформления отгрузки продукции являются следующие первичные документы:

* расходные накладные склада готовой продукции;
* товарно-транспортные накладные при перевозке продукции автотранспортом;
* транспортные квитанции при перевозке продукции другими видами транспорта;
* доверенности;
* пропуск на вывоз (вынос) продукции с территории организации при наличии в организации пропускного режима.

Проверяя перечисленные выше документы, аудитор должен сопоставить даты оформления соответствующих отгрузочных документов с датой отражения операций по отгрузке в соответствующем учетном регистре и датой оплаты отгруженной продукции по выпискам банка. При обнаружении расхождений предложить работникам бухгалтерии внести изменения и исправления в учетные и отчетные показатели.

*Аудит формирования финансовых результатов*

При проверке достоверности конечного финансового результата аудитор должен установить соответствие данных отчета о финансовых результатах с записями Главной книги, журналов-ордеров №№ 11, 16, баланса. Процесс аудита финансовых результатов можно разделить на 3 объекта:

. аудит прибыли (убытка) отчетного периода;

. аудит налогооблагаемой прибыли;

. аудит чистой прибыли.

Проверка обобщающего показателя прибыли (убытка) отчетного периода проводится с целью установления фактов включения в издержки производства не связанных с ним затрат, а также неправильного исчисления прибыли, являющейся объектом налогообложения.

Можно выделить 4 основные группы таких искажений и причин их возникновения:

1. искажение прибыли, принимаемое для определения размера платежей в бюджет вследствие необоснованного завышения (занижения) величины материальных затрат, включаемых в себестоимость товаров, продуктов, работ, услуг, неправильной оценке по составлению на конец проверяемого периода остатков НЗП и отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, недостач ТМЦ, РБП и расходов с дебиторами по претензиям;
2. включение в издержки производства расходов, покрываемых в соответствии с действующим законодательством за счет специальных источников, отражаемых в пассиве баланса;
3. искажение финансового результата, принимаемого для определения платежей в бюджет за счет включения в издержки производства или отнесение на прибыль расходов, подлежащих возмещению за счет чистой прибыли, а также необоснованного завышения операционных и внереализационных доходов путем включения в их состав финансовых результатов от реализации товаров и продукции, прочих операций;
4. сокрытие доходов посредством зачисления выручки от реализации товаров, продукции на другие балансовые счета.

*Для проведения аудита необходимо использовать следующую информационную базу:*

* + приказ предприятия об учетной политике на отчетный год,
  + формы бухгалтерской отчетности №№ 2, 4;
  + Главная книга;
  + журналы – ордера №№1, 2, 11, 15, а также данные аналитического и синтетического учета, первичные документы.

Аудиторская проверка формирования финансовых результатов начинается с анализа документов о применении учетной политики на отчетный год.

Второй этап проверки – проверка показателя себестоимости реализуемой продукции (форма № 2). Необходимо сплошным порядком проверить соблюдение требований положения о составе затрат по производству и реализации продукции и о порядке формирования финансовых результатов с учетом последних изменений и дополнений, установить обоснованность включения расходов в себестоимость, а также их списание за счет балансовой прибыли и прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

В процессе аудирования контролируют все основные части каждого финансового результата:

. от реализации продукции;

. от продажи ОС и иного имущества;

. от внереализационной деятельности.

Модель методики аудирования прибыли представлена в таблице № 4.

Аудит себестоимости и реализации продукции были рассмотрены ранее.

В ходе проверки реализации продукции особое внимание необходимо уделить проверке показателей отгрузки по накладным с аналогичными показателями по пропускам на вывоз, т.к. при таких проверках выявляются случаи, когда по пропускам вывозится меньшее (а иногда и большее) количество продукции, чем указано в отгрузочных накладных и платежных документах, однако в бухгалтерском учете отражается по реализации продукции та, что обозначена в отгрузочных накладных, а при внезапной проверке на складе выявляется ее излишек.

Наоборот, когда по пропускам обнаруживается количество вывезенной продукции больше, чем в отгрузочной накладной, при внезапных проверках на складе – недостача продукции (а иногда эту недостачу т.о. выявить невозможно и это говорит о том, что была вывезена неучтенная продукция, что свидетельствует о прямом хищении продукции с предприятия). Такой вывод можно сделать только после тщательного исследования причин расхождений в отгрузочных документах и пропусках. При обнаружении такого рода нарушений аудитор должен потребовать представления объяснить соответствующими должностными лицами и предложить внести изменения в учет и отчетные показатели по реализации продукции и финансовым показателям. Аудитор должен тщательно проверить реализацию продукции, в состав которой входят комплектующие изделия и детали и при установлении нарушений предлагать внесение изменений в показатели по реализации и прибыли.

Следующее, на что надо обращать внимание – на проверку формирования финансовых результатов от внереализационных операций.

При проведении аудиторской проверки необходимо обратить внимание на правильное документальное оформление и законность списания дебиторской задолженности, потерь от стихийных бедствий, некомпенсируемых потерь в результате пожаров, аварий и др. чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; убытков от хищений, виновники которых по решению суда не установлены, штрафов за нарушение, не относящихся к выполнению условий по хозяйственным договорам, сумма сомнительных долгов по расчетам с другими предприятиями.

Практика проведения аудиторских проверок таких описаний свидетельствует, что надлежащего качества документы не составляются и нередки случаи, когда решения на списание принимаются главным бухгалтером и руководителем предприятия, при этом расследование причин образования таких задолженностей не проводится, задолженность предприятий актами сверки не подтверждается, а углубленная проверка таких списаний иногда выявляет случаи злоупотреблений, а порой и хищений МЦ, как отдельными должностными лицами, так и группами лиц. Нередко уплаченные штрафы, не относящиеся к хозяйственным договорам или положенные на конкретных должностных лиц, относятся на финансовые результаты организации, а не на прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия или виновных лиц.

При списании потерь от стихийных бедствий или др. экстремальных случаях не проводится инвентаризация испорченного имущества, а убытки списываются по установленным актам, причем, как правило, при таких списаниях в качестве обоснования не прикладываются документы соответствующих местных органов, подтверждающие факт происшедшего в данной местности стихийного бедствия.

При проверке финансовых результатов аудитору необходимо также проверить правильность начисления и своевременность взносов в бюджет налога на прибыль, правильность распределения прибыли между учредителями, правильность образования специальных фондов. Кроме проверки начисления и уплаты налога на прибыль осуществляется проверка соблюдения сроков его начисления и уплаты. Главным в работе аудитора является определение достоверности исчисления налогооблагаемой базы, подтверждение правильности расчета налога на прибыль и производимых расходов за счет прибыли после уплаты налогов и обязательных платежей.

Цель проверки — определение соответствия применяемой предприятиями методики учета операций по формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам.

Задачи:

1) подтвердить соответствие оформленных предприятием бухгалтерских операций действующему законодательству;

2) оценить соответствие бухгалтерской отчетности данным синтетического и

аналитического учета составляющих конечного финансового результата;

3) проверить полноту и своевременность отражения, а также документального оформления операций по формированию финансового результа деятельности предприятия.

Источники информации:

1) данные синтетического и аналитического учета;

2) главная книга;

3) баланс (форма № 1);

4) отчет о финансовых результатах (форма № 2);

5) планово-экономическая документация;

6) решения собственника о покрытии убытков предприятий;

7) внутренние распорядительные документы предприятия;

8) документы и расчеты в части организации договорных отношений.

План и программа проверки. В плане следует предусмотреть способ проведения аудита — сплошной или выборочный. Во втором случае необходимо установить порядок аудиторской выборки. На этапе планирования аудитором разрабатывается общий план. Затем составляется рабочая программа аудита применительно к аудиту финансовых результатов и использования. Вначале следует проверить правильность формирования конечного финансового результата на всех его этапах и соответствие данных бухгалтерской отчетности, в том числе формы № 2, данным синтетического учета.

Далее рекомендуется произвести оценку правильности формирования данных главной книги для выявления возможных ошибок и нетипичных бухгалтерских записей. Проверка тождественности показателей непокрытого убытка (нераспределенной прибыли), содержащихся в главной книге, и соответствующего регистра синтетического учета осуществляется путем сопоставления остатков и оборотов по счетам и субсчетам главной книги (счета 99 и 84) с аналогичными показателями регистра синтетического учета, а также данных отчетности — баланса (формы № 1) и формы № 2. Для установления достоверности арифметической суммы финансового результат предприятия (в форме № 2) на начальном этапе аудита также можно использовать балансовые методы контроля.

В ходе аудиторской проверки должно быть подтверждено: операции по продаже надлежащим образом санкционированы; на счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже; продажа своевременно отражена на соответствующих счетах учета; стоимостная оценка операций по продаже правильно определена; суммы продажи правильно классифицированы; суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции правильно отражены на соответствующих счетах.

Методика проверки капитала и резервов. Начинается проверка с расчета уставного капитала и расчета с учредителями. Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в уставных документах. Проверяются все записи за год по счету 80. Любое изменение должно фиксироваться в уставных документах. Уменьшение уставного капитала может происходить по решению собрания акционеров и учредителей.

Увеличение уставного капитала может происходить не только за счет взносов учредителей, но и за счет других источников. При проверке формирования уставного капитала за счет собственных средств учредителей следует проверить вклады учредителей и их оценку. Вклады учредителей должны оцениваться специальными справками или актами оценки аудиторских фирм, оценочных компаний или отделами по оценке недвижимости.

Кроме формирования, изменения уставного капитала проверяются и расчеты с учредителями по выплате им дивидендов. Далее проверяется правильность совершения операций и отражение их в регистрах бухгалтерского учета по счетам 81, 82 и 83. Счет 81 обобщает информацию о наличном движении собственных акций. Акции могут быть перепроданы или аннулированы в ходе организационной и производственной деятельности ДО.

При проверке следует обратить внимание на правильность составления реестров акционеров, правильность оформления дополнительной эмиссии, а также на аннулирование акций и правильность составления заявок в комитет по контролю за недвижимостью или специальную комиссию, которая является разрешающим органом выпуска дополнительной эмиссии и регистрирует ее. Тут же проверяется и корректировка в соответствии с изменением реестра акционеров уставных документов и решение собрания акционеров.

При проверке формирования резервного капитала проверяются учредительные документы, где оговаривается порядок создания резервного капитала и порядок отчисления ежегодных платежей.

Следующим проверяется счет 83 «Добавочный капитал». При проверке данного счета особое внимание уделяется порядку его формирования при организации его предприятием. На счете 83 отражается прирост стоимости внеоборотного капитала, а также сумма разницы между номинальной стоимостью акций и суммой, вырученной от продажи этих акций, а также стоимость переоценки как повышающая, так и понижающая. Отражается списание добавочного капитала на увеличение уставного капитала или погашение расчетов с учредителями за счет снижения размера добавочного капитала.

**Тема № 12. Аудит финансовых результатов и использования прибыли**

Цель проверки — определение соответствия применяемой предприятиями методики учета операций по формированию и использованию финансовых результатов нормативным документам.

Задачи:

1) подтвердить соответствие оформленных предприятием бухгалтерских операций действующему законодательству;

2) оценить соответствие бухгалтерской отчетности данным синтетического и

аналитического учета составляющих конечного финансового результата;

3) проверить полноту и своевременность отражения, а также документального оформления операций по формированию финансового результа деятельности предприятия.

Источники информации:

1) данные синтетического и аналитического учета;

2) главная книга;

3) баланс (форма № 1);

4) отчет о финансовых результатах (форма № 2);

5) планово-экономическая документация;

6) решения собственника о покрытии убытков предприятий;

7) внутренние распорядительные документы предприятия;

8) документы и расчеты в части организации договорных отношений.

План и программа проверки. В плане следует предусмотреть способ проведения аудита — сплошной или выборочный. Во втором случае необходимо установить порядок аудиторской выборки. На этапе планирования аудитором разрабатывается общий план. Затем составляется рабочая программа аудита применительно к аудиту финансовых результатов и использования. Вначале следует проверить правильность формирования конечного финансового результата на всех его этапах и соответствие данных бухгалтерской отчетности, в том числе формы № 2, данным синтетического учета.

Далее рекомендуется произвести оценку правильности формирования данных главной книги для выявления возможных ошибок и нетипичных бухгалтерских записей. Проверка тождественности показателей непокрытого убытка (нераспределенной прибыли), содержащихся в главной книге, и соответствующего регистра синтетического учета осуществляется путем сопоставления остатков и оборотов по счетам и субсчетам главной книги (счета 99 и 84) с аналогичными показателями регистра синтетического учета, а также данных отчетности — баланса (формы № 1) и формы № 2. Для установления достоверности арифметической суммы финансового результат предприятия (в форме № 2) на начальном этапе аудита также можно использовать балансовые методы контроля.

В ходе аудиторской проверки должно быть подтверждено: операции по продаже надлежащим образом санкционированы; на счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже; продажа своевременно отражена на соответствующих счетах учета; стоимостная оценка операций по продаже правильно определена; суммы продажи правильно классифицированы; суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции правильно отражены на соответствующих счетах.

Методика проверки капитала и резервов. Начинается проверка с расчета уставного капитала и расчета с учредителями. Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированного в уставных документах. Проверяются все записи за год по счету 80. Любое изменение должно фиксироваться в уставных документах. Уменьшение уставного капитала может происходить по решению собрания акционеров и учредителей.

Увеличение уставного капитала может происходить не только за счет взносов учредителей, но и за счет других источников. При проверке формирования уставного капитала за счет собственных средств учредителей следует проверить вклады учредителей и их оценку. Вклады учредителей должны оцениваться специальными справками или актами оценки аудиторских фирм, оценочных компаний или отделами по оценке недвижимости.

Кроме формирования, изменения уставного капитала проверяются и расчеты с учредителями по выплате им дивидендов. Далее проверяется правильность совершения операций и отражение их в регистрах бухгалтерского учета по счетам 81, 82 и 83. Счет 81 обобщает информацию о наличном движении собственных акций. Акции могут быть перепроданы или аннулированы в ходе организационной и производственной деятельности ДО. При проверке следует обратить внимание на правильность составления реестров акционеров, правильность оформления дополнительной эмиссии, а также на аннулирование акций и правильность составления заявок в комитет по контролю за недвижимостью или специальную комиссию, которая является разрешающим органом выпуска дополнительной эмиссии и регистрирует ее. Тут же проверяется и корректировка в соответствии с изменением реестра акционеров уставных документов и решение собрания акционеров. При проверке формирования резервного капитала проверяются учредительные документы, где оговаривается порядок создания резервного капитала и порядок отчисления ежегодных платежей.

Следующим проверяется счет 83 «Добавочный капитал». При проверке данного счета особое внимание уделяется порядку его формирования при организации его предприятием. На счете 83 отражается прирост стоимости внеоборотного капитала, а также сумма разницы между номинальной стоимостью акций и суммой, вырученной от продажи этих акций, а также стоимость переоценки как повышающая, так и понижающая. Отражается списание добавочного капитала на увеличение уставного капитала или погашение расчетов с учредителями за счет снижения размера добавочного капитала.

***Тема № 13. Аудиторская проверка состояния забалансового учета***

Целью аудиторской проверки состояния забалансового учета является подтверждение достоверности и своевременности отражения операций на забалансовых счетах. Источниками информации при проведении проверки являются договоры аренды, комиссии, оказания услуг по переработке материалов, а также приказы по предприятию на списание в убыток дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности или имеются документы, подтверждающие невозможность взыскания сумм с дебитора.

План и программа проверки. В ходе аудиторской проверки должны быть проверены все операции, связанные с поступлением и списанием с забалансовых счетов (которые предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, временно находящихся в распоряжении организации), выполнение условных прав и обязательств, а также произведен контроль за отдельными хозяйственными операциями. Бухгалтерский учет объектов ведется в простой системе.

Проверка учета арендованных основных средств. Счет 001 «Арендованные основные средства». При проверке учета арендованных ОС необходимо подтвердить достоверность отражения операций по счету 001, Проверка учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку, и товаров на комиссию. При проверке учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку, и товаров на комиссию необходимо подтвердить достоверность отражения операций по счетам 002, 003, 004. Проверка других объектов забалансового учета. К другим объектам забалансового учета относятся: оборудование, принятое для монтажа; бланки строгой отчетности; списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов; обеспечения обязательств и платежей полученные; обеспечения обязательств и платежей выданные; износ основных средств; основные средства, сданные в аренду. Информация о данных объектах учета отражается соответственно на счетах 005, 006, 007,008,009,010,011.

Типичной ошибкой является отсутствие ведения забалансового учета.

Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора. Выявленные нарушения и ошибки фиксируются в рабочем документе аудитора. Рабочий документ может быть оформлен в виде таблицы нарушений с указанием характеристики нарушения, нормативного документа, который нарушен, а также рекомендации аудитора по устранению нарушения. На заключительном этапе можно составить рабочий документ «Оценка влияния выявленных нарушений на показатели бухгалтерской отчетности». В рабочем документе должны быть указаны:

1) краткая характеристика нарушения;

2) расчеты количественного влияния нарушения на изменение показателя;

3) наименование показателя, который изменяется;

4) скорректированное значение показателя.