

Министерство сельского хозяйства РФ
Новозыбковский филиал ФГБОУ ВО «Брянский
государственный аграрный университет»

АУДИТ

Учебное пособие

Брянск, 2015

УДК 657(07)
ББК 65.053
А 93

Аудит: учебное пособие/ Сост. Е.М. Степуро. – Брянск:
Издательство Брянского ГАУ, 2015. – 154 с.

Курс лекций составлен в соответствии с рабочей программой по дисциплине Аудит для студентов, обучающихся по специальности 38.02.01 Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям). Помимо теоретического материала в нем содержатся вопросы для повторения и список литературы для подготовки к занятиям.

Печатается по решению методического совета Новозыбковского филиала ФГБОУ ВО Брянского ГАУ.

© Брянский ГАУ, 2015

Оглавление

Введение	4
Понятие, сущность и содержание аудита. Организация аудиторской службы	5
Виды аудита	8
Законодательство и нормативная база аудита	13
Права, обязанности и ответственность аудитора	20
Общие понятия о формах и методах аудиторской деятельности	41
Технологические основы аудита	49
Аудиторское заключение	63
Аудит учёта денежных средств	79
Аудиторская проверка расчётов с бюджетом и внебюджетными фондами	86
Аудиторская проверка учёта расчётных и кредитных операций	90
Аудиторская проверка операций с основными средствами и нематериальными активами	101
Аудиторская проверка операций с производственными запасами	111
Аудиторская проверка соблюдения трудового законодательства и расчётов по оплате труда	118
Аудит готовой продукции и её продажи	125
Аудиторская проверка собственных средств организации	129
Аудиторская проверка финансовых результатов	139
Использованная литература	153

ВВЕДЕНИЕ

Целью учебной дисциплины «Аудит» является обеспечение глубоких теоретических знаний и практических навыков в области методологических и методических основ аудиторской деятельности.

Изучение дисциплины необходимо при повышении требований к качеству подготовки экономистов среднего звена в области бухгалтерского учета.

Изучение дисциплины состоит из двух разделов: теоретические основы аудита и практический аудит: методика проведения аудита финансово-хозяйственной деятельности организаций.

На современном этапе рыночной экономики происходят существенные изменения в экономике, как на макроэкономическом, так и на микроэкономическом уровне: складывается современная система рыночной экономики; изменяются характер и методы экономической деятельности организации (предприятия) в рамках этой системы. Однако контроль остается одним из важнейших элементов переходной экономики.

В результате изучения дисциплины студент должен знать:

законодательство об аудиторской деятельности в РФ, порядок ее проведения;

стандарты аудита и этику аудитора;

уметь:

пользоваться источниками экономической информации, методами и приемами анализа;

пользоваться нормативными документами и инструкциями Государственной налоговой инспекции РФ;

проводить работу по контролю и ревизии финансово-хозяйственных операций.

Дисциплина "Аудит" базируется на знаниях и умениях, полученных студентами при изучении дисциплин: "Основы бухгалтерского учета", "Анализ хозяйственной деятельности", "Налоги и налогообложение" и др.

При изучении дисциплины необходимо обращать внимание на ее прикладной характер, показывать, где и когда изучаемые теоретические положения и практические навыки могут быть использованы в будущей практической деятельности.

Понятие, сущность и содержание аудита. Организация аудиторской службы

1. Понятие об аудите и аудиторской деятельности, общие и частные задачи аудиторской деятельности.
2. История развития аудита. Этапы становления контроля в России в условиях переходной экономики.

1. Понятие об аудите и аудиторской деятельности, общие и частные задачи аудиторской деятельности

В Российской Федерации финансовый контроль осуществляется в виде государственного финансового контроля и аудиторской деятельности. Государственный финансовый контроль ведется как в масштабе Российской Федерации, так и в субъектах России. Кроме того, на уровне местного самоуправления осуществляется муниципальный финансовый контроль.

Аудиторская деятельность (аудит) в России представляет собой предпринимательскую деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организации и индивидуальных предпринимателей (далее аудируемые лица).

Аудитор (от лат. Auditor – слушатель, ученик, последователь) – лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период.

Аудитор отличается от ревизора по своей сущности: по подходу к проверке документации; взаимоотношениям с клиентом; выводам, сделанным по результатам проверки, и т.д. Словом, аудит значительно шире таких понятий, как ревизия и контроль. Он обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и, что не менее важно, разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности в целях рационализации расходов и увеличения прибыли. Аудиторская деятельность, помимо проверок, предполагает оказание различных сопутствующих услуг: ведение и восстановление учета, консультации по вопросам ведения учета, налогообложения, обучение и др.

Аудит отличается от судебно-бухгалтерской экспертизы. Отличие состоит в том, что аудит – это независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов.

Аудит подразделяется на внешний и внутренний. Внешний в свою очередь бывает: обязательный, инициативный, по специальным аудиторским заданиям.

Цель аудита определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Главная цель внешнего аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте.

К задачам аудиторской проверки относят следующее:

*подтверждение достоверности отчетов или констатация их недостоверности;

*контроль за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составление отчетности, методологии оценки активов, обязательств и собственного капитала;

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

*выявление резервов лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных средств.

Принципы аудита можно разделить на две группы:

1. Основные принципы, регулирующие аудит, этические и профессиональные нормы, определяющие взаимоотношения аудитора (аудиторской фирмы) и клиента.

2. Основные принципы проведения аудита – правила и нормы, определяющие этапы и элементы аудиторской проверки.

2. История развития аудита. Этапы становления контроля в России в условиях переходной экономики

Сегодня в экономике России происходят существенные изменения, как на макроэкономическом, так и на микроэкономическом уровне. Складывается современная система рыночной

экономики, изменяются характер и методы экономической деятельности предприятий и организаций в рамках этой системы. Одним из важнейших элементов рыночных отношений был и остается финансовый контроль. Такой контроль может быть государственным и независимым. Последний носит название «аудит». Главная цель аудита – обеспечивать контроль за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности. Данные об использовании имущества и денежных средств, о проведении коммерческих операций и направлении инвестиций юридическими объектами могут быть объективно подтверждены независимым аудитом.

За прошедший период развитие и становление аудита в России прошло несколько этапов.

Первый этап (1987–1993 гг.) характеризовался, с одной стороны, директивным характером создания аудиторских организации (например, в 1987 г. была создана первая аудиторская организация «Интераудит»), с другой – стихийным характером зарождения аудиторской деятельности (подготовка кадров, неупорядоченная выдача первых сертификатов и лицензий в период 1990 – 1993 гг.).

Второй этап (с декабря 1993 г. до принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ) – период становления российского аудита, в процессе которого большую роль сыграли Временные правила аудиторской деятельности, утвержденные Указом Президента Российской Федерации от 22.12.93 № 2263, Постановление Правительства Российской Федерации «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности» от 06.05.96 № 482 и др.1.

Была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности, созданы аудиторские общественные объединения и фирмы, начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг.

За период 1994 – 2001 гг. Центральной аттестационно-лицензионной аудиторской комиссией (ЦАЛАК) Министерства финансов РФ было выдано 23000 лицензий лицензиатам. За тот же период ЦАЛАК Минфина России утверждено к выдаче почти 36 500 квалификационных аттестатов аудитора.

За период 1996-2000 гг. было разработано и одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 37 правил (стандартов) аудиторской деятельности и одна методика аудиторской деятельности, составляющие методологическую основу российского аудита.

Третий этап аудиторской деятельности в России начался после принятия Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ, что окончательно подтвердило становление аудита в России и позволило принять ряд нормативно-правовых актов по регулированию аудиторской деятельности, сделать шаг по пути интеграции российского аудита в международную аудиторскую систему.

Контрольные вопросы:

1. Понятие об аудите и аудиторской деятельности
2. Задачи аудиторской деятельности.
3. История развития аудита.

Виды аудита

В отечественной теории и практике аудита признается система его классификации, в основу которой положены следующие признаки: статус аудитора, принцип инициативы, объект изучения, сфера деятельности клиента, периодичность проведения и применяемые методы.

проводится на договорной основе аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Цель внутреннего аудита – помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции. Проводят такой аудит аудиторы, работающие непосредственно в данной организации. В небольших организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутренне-

го аудита можно поручить ревизионной комиссии или аудиторской фирме на договорных началах.

По своему характеру внешний (независимый) и внутренний аудит имеют общие черты, но существуют и принципиальные отличия (табл. 1).

Инициативный аудит – это аудит, который проводится по решению руководства предприятия или его учредителей. Основная цель такого аудита – выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта, и помочь ему в организации учета и отчетности. Обязательный аудит – это ежегодная аудиторская проверка, проведение которой обусловлено прямым указанием в федеральных законах и нормативных актах. Основная цель обязательного аудита – подтверждение достоверности бухгалтерской финансовой отчетности.

Причины необходимости проведения обязательного аудита.

Субъекты обязательного аудита работают, как правило, с денежными средствами физических и/или юридических лиц – это банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды, открытые акционерные общества. В случае аудита таких экономических субъектов аудитор выступает посредником между проверяемым экономическим субъектом и заинтересованным в деятельности экономического субъекта, но не вполне квалифицированным пользователем бухгалтерской отчетности.

Устанавливая обязательность подтверждения отчетности предприятий, имеющих большой объем выручки от реализации, размеры имущества, государство, таким образом, организует контроль деятельности этих предприятий как крупных налогоплательщиков.

Таблица 1 - Сравнительная характеристика внутреннего и внешнего аудита

Внутренний аудит	Внешний аудит
Осуществляется специалистами, работающими в данной хозяйствующей организации	Осуществляется на договорной основе независимыми профессиональными аудиторами.

Продолжение таблицы

Основная цель — оценка функционирования системы управления и обеспечение руководства необходимой информацией	Основная цель — выразить мнение о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности
Задачи определяются руководством исходя из потребностей управления.	Задачи определяются договором между аудитором и клиентом из условий и требований аудиторских правил (стандартов).
Объекты исследования непосредственно связаны с текущим обеспечением сохранности имущества, контролем эффективности использования ресурсов и внутренней отчетностью	Объекты исследования включают главным образом систему бухгалтерского учета, внутривозвратного контроля и бухгалтерскую отчетность
По характеру это исполнительская деятельность	По характеру это предпринимательская деятельность
Организация работы направлена на выполнение конкретных заданий руководства	Организация работы определяется аудитором самостоятельно в соответствии с правилами (стандартами) аудита
Ориентируется по функциональному и линейному управлению в данной хозяйственной организации.	Ориентируется на важнейшие позиции отчетности и источники доходов с применением группировок по видам ресурсов и однотипных операций.
Ответственность перед руководством за выполнение должностных обязанностей	Ответственность за содержание аудиторского заключения перед клиентом и третьими лицами
Взаимоотношения с руководством регулируются Трудовым кодексом РФ	Взаимоотношения с руководством клиента строятся на принципах коммерческого партнерства, независимости, профессиональной этики
Как часть внутривозвратного контроля носит непрерывный характер	Осуществляется периодически по мере необходимости.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» предусмотрены следующие критерии обязательного аудита:

организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

организация является кредитной организацией, страховой организацией или обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств

которого являются предусмотренные законодательством Российской Федерации обязательные исчисления, производимые физическими и юридическими лицами, фондом, источниками образования средств служат добровольные отчисления физических и юридических лиц;

объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) за 1 год превышает 500 тыс. минимальных размеров оплаты труда (МРОТ) или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года 200 тыс. МРОТ;

организация является государственным унитарным предприятием, муниципальным унитарным предприятием, основанном на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности за 1 год превышают 500 тыс. МРОТ или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года 200 тыс. МРОТ. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть понижены;

необходимо учесть, что обязательный аудит проводится аудиторскими организациями. При проведении обязательного аудита в организациях, в уставных (складочных) капиталах которых доля государственной собственности или собственности субъекта Российской Федерации составляет не менее 25 %, заключение договоров оказания аудиторских услуг должно осуществляться по итогам проведения открытого конкурса. Порядок проведения таких конкурсов утверждается Правительством Российской Федерации.

Аудиторская проверка аудируемых лиц, в финансовой (бухгалтерской) документации которых содержатся сведения, составляющие государственную тайну, может производиться только аудиторскими организациями, в уставном (складочном) капитале которых отсутствует доля, принадлежащая иностранным физическим и/или юридическим лицам, и которые имеют доступ к сведениям, составляющим государственную тайну.

При проведении обязательного аудита аудиторские организации обязаны страховать риск ответственности за нарушение договора.

Подтверждающий аудит характеризуется тем, что при проведении проверки аудитор проверяет и подтверждает практически каждую хозяйственную операцию, параллельно с бухгалтером создает собственные учетные регистры.

Системно-ориентированный аудит предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции. Данная функция позволяет аудиторам проводить экспертизу на основе внутреннего контроля. При хорошей работе системы внутреннего контроля облегчается проведение внешнего аудита.

Базирующийся на риске – это аудит, при котором проверка может производиться выборочно, в основном узких мест в работе предприятия. Сосредоточив аудиторскую работу в областях, где риски выше, можно сократить время, затрачиваемое на проверку областей с низким риском.

Финансовый аудит (или аудит финансовой отчетности) предусматривает оценку достоверности финансовой информации. В качестве критериев оценки обычно используют общепринятые принципы организации бухгалтерского учета. Проводится такой аудит преимущественно независимыми аудиторами, результатом работы которых является заключение финансовых отчетов.

Аудит на соответствие предназначен для проверки соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты операции или отчеты. В процессе проверки на соответствие устанавливают, соответствует ли деятельность предприятия его уставу, правильно ли начисляются средства на оплату труда, обоснованно ли производятся начисление и уплаты налогов и др. Проверки на соответствие требуют установления соответствующих критериев для оценки финансовой отчетности. Управленческий (операционный) аудит используется для проверки процедур и методов функционирования предприятия для оценки производительности и эффективности. Его можно эффективно использовать для проверки выполнения бизнес-планов, смет, различных целевых программ, работы персонала и др. Иногда такой аудит называют аудитом эффективности работы предприятия или деятельности администрации. В зависимости от намеченных целей управленческий (операционный) аудит проводится на межотраслевом, отраслевом, внутрихозяйствен-

ном уровнях; внешними или внутренними аудиторами; в интересах внешних либо внутренних пользователей.

По периодичности осуществления аудиторских проверок различают первоначальный и периодический аудит.

Первоначальный аудит – это аудит, который впервые проводится на данном предприятии (организации).

Периодический (повторяющийся) аудит проводится на данном предприятии, как правило, ежегодно. Это позволяет установить длительное сотрудничество между аудитором и клиентом, повысить качество проверок, дать более объективную оценку экономического субъекта и его деятельности.

Данная классификация не является исчерпывающей, расширение и углубление сферы применения аудиторских услуг позволят определить новые виды и направления аудиторской деятельности.

Контрольные вопросы:

1. Какие виды аудита вам известны.
2. Проведите сравнительную характеристику внешнего и внутреннего аудита.

Законодательная и нормативная база аудита

1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности.
2. Стандарты аудиторской деятельности.

1. Система нормативного регулирования аудиторской деятельности

К основным документам, обеспечивающим нормативное регулирование и функционирование системы аудиторской деятельности в Российской Федерации, относятся:

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая от 30.11.94 № 51-ФЗ, часть вторая от 26.01.96 № 14-ФЗ);

Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) (части первая и вторая);

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ;

Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 25.09.98 № 158-ФЗ;

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 № 129-ФЗ;

Постановление Правительства Российской Федерации «О мерах по обеспечению проведения обязательного аудита» от 12.06.02 № 409;

Положение о лицензировании отдельных видов аудиторской деятельности в Российской Федерации (утверждено Постановлением Правительства Российской Федерации «О лицензировании аудиторской деятельности» от 29.03.02 № 190);

Временное положение о системе обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации (Приказ Минфина России от 12.09.02 № 93н;

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности; Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности;

Порядок представления отчета аудиторскими организациями и аудиторами, имеющими лицензии на осуществление аудиторской деятельности в области общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, а также аудита страховщиков (утверждены Приказом Минфина России от 27.10.99 № 69н).

Основным документом правового регулирования аудиторской деятельности является Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ. Он включает в себя 22 статьи, в которых отражены основные понятия и аспекты аудиторской деятельности, сопутствующих аудиту услуг; приведено определение аудитора и аудиторской организации; рассмотрены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, а также аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор по оказанию аудиторских услуг.

В этом законе даны определение обязательного аудита и критерии его проведения, рассмотрены понятия аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное. Приведено понятие независимости аудиторов, аудиторских организаций и инди-

видуальных аудиторов. Определены принципы контроля работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, вопросы аттестации и лицензирования на право осуществления аудиторской деятельности.

В Федеральном законе «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ три статьи посвящены управлению аудиторской деятельностью, включая описание уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе и аккредитованных профессиональных аудиторских объединений. Отражена также ответственность за нарушение законодательства об аудите и порядок вступления в силу данного закона. Законом приводятся в соответствие все нормативные акты по аудиторской деятельности (аттестации, лицензированию и др.).

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике, в которой можно выделить две различные концепции регулирования аудиторской деятельности.

Первая получила распространение в таких европейских странах, как Австрия, Испания, Франция, Германия. Здесь аудиторская деятельность строго регламентируется административными органами. На них фактически возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью.

Вторая концепция характерна для англоязычных стран (США, Великобритания), где аудиторская деятельность в определенном смысле саморегулируется. Аудит в этих странах ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других хозяйствующих субъектов. Аудиторская деятельность в этих странах регулируется преимущественно общественными аудиторскими объединениями.

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии становления. Среди представленных концепций и систем регулирования наиболее целесообразной представляется многоуровневая система нормативного регулирования аудиторской деятельности.

Уровень I включает в себя закон об аудиторской деятельности, который является одним из основных законодательных

актов. Закон определяет место аудита в финансово-хозяйственной деятельности в качестве ее необходимого равноправного элемента. Для России это особенно важно, поскольку исторически государственный финансовый контроль превалировал над другими видами контроля. Принятие закона позволяет считать, что становление аудита в России состоялось.

К документам уровня II, регулирующим аудиторскую деятельность в Российской Федерации, относятся те, которые определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения субъектами рынка. Сюда включаются и федеральные правила (стандарты). В настоящее время разработано и утверждено 11 федеральных стандартов, поэтому до окончания разработки таких стандартов будут использоваться российские правила (стандарты), разработанные в 1996 – 2000 гг.

Уровень III системы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен внутренними стандартами (правилами) аудиторских профессиональных объединений. Основное назначение стандартов – установление норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми объектами финансово-хозяйственной деятельности и, прежде всего, арбитражным судом.

К уровню 4 относятся нормативные акты министерств и ведомств, устанавливающие правила аудиторской деятельности и проведение аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам налогообложения, финансов, бухгалтерского учета, хозяйственного права и др.

Уровень 5 включает в себя внутренние (внутрифирменные) стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе правил (стандартов) и практики аудита.

2. Стандарты аудиторской деятельности

В соответствии со ст. 9 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ правила (стандарты) аудиторской деятельности – это единые требования к порядку аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации. Соблюдение

аудиторских стандартов в процессе аудиторской деятельности гарантирует определенный уровень качества аудита и надежности результатов.

Правила (стандарты) аудиторской деятельности подразделяются на следующие виды:

международные аудиторские стандарты;
федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;
правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Международные стандарты аудита предназначены для применения при аудите финансовой отчетности, иной информации и оказания сопутствующих услуг, регулируют единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности в мировом масштабе.

Международные аудиторские стандарты подразделяются на следующие 10 групп: введение (предисловие, глоссарий, концептуальная основа МСА), обязанности, планирование, система внутреннего контроля, аудиторские доказательства, использование результатов работы третьих лиц, аудиторские выводы и заключения, специальные области аудита, сопутствующие услуги, положения по международной аудиторской практике (приложение 1).

Выпускает Международные стандарты аудита (International Standards of Auditing – ISA) Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC), в которую входят национальные бухгалтерские организации более 130 стран. Россия в IFAC представлена Институтом профессиональных бухгалтеров РФ.

Международные стандарты аудита (МСА) стали выпускаться в 70-е годы XX в. и часто претерпевали изменения. В настоящее время они имеют трехзначную нумерацию от 100 до 999. Положения по международной аудиторской практике имеют четырехзначную нумерацию от 1000 до 1100. Ежегодно вносятся незначительные изменения в международные стандарты аудита.

Каждая страна выбирает свой подход к применению МСА. Может использоваться полный текст МСА, переведенный на

национальный язык. МСА могут применяться во всех существенных аспектах с учетом национальных особенностей аудиторской деятельности. Страна может использовать свои национальные стандарты аудита.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер. Федеральные правила (стандарты) применяются в Российской Федерации.

Значение федеральных аудиторских стандартов состоит в том, что они:

способствуют обеспечению высокого качества аудиторской проверки;

содействуют внедрению в практику аудита новых научных достижений;

- определяют действия аудитора в конкретных ситуациях.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством Российской Федерации.

Работа по разработке национальных аудиторских стандартов включает два этапа – это стандарты, утвержденные до 2002 г., и стандарты, утвержденные после 2002 г.

До 2002 г. применялись российские аудиторские стандарты, которые были утверждены протоколами Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ. С 2002 г. пользуются федеральными правилами (стандартами), которые утверждены постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности». Федеральные стандарты отличаются от ранее применяемых российских стандартов. Разработаны они с учетом международных стандартов аудита, имеют сквозную нумерацию, ориентированы на особенности рыночной экономики и практику аудита. При этом следует заметить, что до момента утверждения соответствующего федерального правила (стандарта) аудит действует аналогичный российский аудиторский стандарт.

Федеральные аудиторские стандарты имеют следующую структуру: номер и наименование стандарта; введение; содержание стандарта и приложения.

В разделе «Введение» отражаются:

принцип разработки стандарта в соответствии с международным стандартом аудита;

необходимость разработки стандарта;

области и направления применения стандарта;

понятия и определения, используемые в стандарте.

В разделе «Содержание стандарта» формулируется проблема, требующая описания, проводятся ее анализ, методы решения и аудиторские процедуры.

В раздел «Приложения» включаются различные приложения: таблицы, образцы документов, примеры понятий, факторов и др.

Внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности профессиональные аудиторские объединения вправе устанавливать для своих членов, если это предусмотрено их уставами. При этом данные стандарты не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. Требования внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Они не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом в отношении внутренних стандартов аудиторских организаций и аудиторов должен соблюдаться следующий принцип. Требования - правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних стандартов профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются.

Внутренние стандарты аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов представляют собой документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению время они имеют трехзначную нумерацию от 100 до 999. Положения по международной аудиторской практике имеют четырехзначную нумерацию от 1000 до 1100. Ежегодно вносятся незначительные изменения в международные стандарты аудита.

Каждая страна выбирает свой подход к применению МСА. Может использоваться полный текст МСА, переведенный на национальный язык. МСА могут применяться во всех существенных аспектах с учетом национальных особенностей аудиторской деятельности. Страна может использовать свои национальные стандарты аудита.

Внутренние стандарты являются частью организационно-распределительной документации и системы внутреннего контроля аудиторской организации. Они должны содержать наименование, номер стандарта, наименование разработчика, даты разработки и утверждения. Структура стандарта включает:

Общие положения (цели и основания разработки стандарта, необходимость использования стандарта, сфера его применения, взаимосвязь с другими стандартами, срок действия стандарта).

Основные понятия и определения.

Сущность внутреннего стандарта (основные требования, методология решения указанной проблемы).

Нормативные акты, используемые при экспертизе.

Приложения (макеты рабочих документов аудитора, вопросы и тесты, аудиторские процедуры).

Подпись руководителя разработки.

Вся деятельность аудиторов регулируется соответствующими правилами (стандартами). Стандарты применяются при планировании и документировании аудита, составлении рабочей документации аудитора, аудиторского заключения. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе только самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы.

Контрольные вопросы:

1. Нормативно-правовые документы, регулирующие аудиторскую деятельность.
2. Стандарты аудита.

Права, обязанности и ответственность аудитора

1. Права и обязанности аудиторских фирм и аудитора.
2. Ответственность аудитора и аудиторских фирм за соблюдением стандартов и норм качества аудиторской работы.

3. Профессиональная этика аудитора.

4. Аттестация аудиторских кадров и лицензирование аудиторской деятельности.

1. Права, обязанности и ответственность аудитора

При осуществлении аудиторской деятельности аудиторы должны соблюдать права и обязанности и нести ответственность за невыполнение норм и правил аудита.

Права, обязанности аудиторов освещены в Законе «Об аудиторской деятельности» и аудиторских стандартах.

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе:

*определять самостоятельно формы и методы проведения аудита;

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

*получать у должностных лиц аудируемого лица разъяснения в устной и письменной формах по возникшим в ходе аудиторской проверки вопросам;

*отказываться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в аудиторском заключении в случаях;

*непредставления аудируемым лицом всей необходимой документации;

*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;

*осуществлять иные права, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству.

К иным правам можно отнести право:

*вступать в члены аккредитованных профессиональных объединений;

- *оказывать сопутствующие аудиту услуги;
- *на вознаграждение за свою работу;
- *привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке индивидуальных аудиторов, а также иных специалистов;

- *обжаловать решение об отказе в выдаче лицензии и об аннулировании ее в установленном порядке в суде или арбитражном суде;

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

- если аудиторы являются учредителями, собственниками, акционерами, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, несущими ответственность за соблюдение бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо состоящими с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

- оказания данному экономическому субъекту услуг по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности.

При проведении аудиторской проверки аудиторские организации и индивидуальные аудиторы обязаны:

- *осуществлять аудиторскую проверку в соответствии с законодательством России;

- *предоставлять по требованию аудируемого лица необходимую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, а также о нормативных актах России, на которых основываются замечания и выводы аудиторской организации или индивидуального аудитора;

- *передавать в срок, установленный договором оказания аудиторских услуг, аудиторское заключение аудируемому лицу и/или лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг;

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

*исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором оказания аудиторских услуг, и не противоречащие законодательству России.

К иным обязанностям можно отнести следующие:

Аудиторы должны пройти аттестацию и ежегодно повышать свою квалификацию.

Аудиторские организации должны получить лицензию на право осуществления аудиторской деятельности и лицензии на оказание сопутствующих аудиту услуг, если они носят лицензионный характер.

Соблюдать условия конфиденциальности.

Отказаться от проведения аудиторской проверки, о чем поставить в известность аудируемое лицо в случаях, если:

*аудиторские организации являются их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также в отношении которых аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами:

*аудиторские организации являются их дочерними предприятиями, филиалами (отделениями) и представительствами экономических субъектов или имеющие в своем капитале долю этих аудиторских фирм;

*были оказаны данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности.

2. Ответственность аудитора и аудиторских фирм за соблюдением стандартов и норм качества аудиторской работы

Ответственность аудиторской организации и аудитора возникает вследствие нарушения принятых на себя по договору об аудите обязательств. Статья 401 ГК РФ указывает общие основания ответственности за нарушение обязательства по любому заключенному договору. В ней определяется, что лицо, не исполнившее обязательства либо исполнившее его ненадлежащим образом, несет ответственность при наличии вины (умысла или неосторожности). Исключение составляют случаи, когда законом или договором предусмотрены иные основания ответственности. Лицо

признается невиновным, если по характеру обязательства оно приняло все меры для надлежащего его исполнения.

Если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее свое обязательство в ходе предпринимательской деятельности, несет ответственность, если оно должным образом не докажет, что надлежащее исполнение было невозможным вследствие обстоятельств непреодолимой силы (т.е. чрезвычайных и непредотвратимых в данных условиях). К таким обстоятельствам не относятся нарушение своих обязательств контрагентами должника. Не принимается во внимание и отсутствие на рынке нужных для исполнения товаров, отсутствие у должника необходимых денежных средств.

В некоторых случаях в соответствии со ст. 400 ГК РФ предусмотрена ограниченная ответственность, т.е. частичное возмещение убытков, понесенных пострадавшим. Гражданский кодекс Российской Федерации предусматривает и полное освобождение от ответственности. Так, обязательство (а следовательно, и ответственность) прекращается полностью (или частично) по следующим основаниям. Допустим, обязательство исполнено. Тогда отпадает и сама возможность ответственности. Обязательство может прекратиться в случае его замены другим обязательством между теми же лицами, когда предусматривается иной предмет или способ исполнения. Обязательство исчезает в случае невозможности его исполнения. Такая ситуация нередко обуславливается обстоятельством, за которое ни одна из сторон не отвечает. Оно может быть вызвано и виновными действиями кредитора. Тогда он не вправе требовать исполнения обязательства.

Распространенной формой прекращения обязательства является акт государственного органа. Если предприниматель не имеет юридического лица, то в случае его смерти обязательство утрачивает силу. То же происходит и при ликвидации юридического лица.

Кроме общих условий ответственности, предусмотренных за невыполнение любого договора, в российском законодательстве существуют и нормы, относящиеся непосредственно к договорам об аудиторской деятельности. Так, в соответствии с

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 № 119-ФЗ аудиторские фирмы и аудиторы несут в установленном порядке ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации при осуществлении аудиторской деятельности. Имущественные споры экономических субъектов и аудиторов (аудиторских фирм) разрешаются судом общей юрисдикции, арбитражным или третейским судом.

За нарушение этических норм аудиторской деятельности могут быть аннулированы лицензии на осуществление аудиторской деятельности выдавшими их органами. Подобная санкция используется в случае представления учредителями аудиторской организации недостоверных сведений для ее получения. Такое же наказание применяется, если фирма занималась деятельностью, не предусмотренной выданной ей лицензией. Аналогично обстоит дело при предоставлении аудиторской фирмой полученных ею в ходе аудита сведений третьим лицам без разрешения собственника (руководителя) хозяйствующего субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации. То же самое последует в случае умышленного сокрытия аудиторской фирмой обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки экономического субъекта.

Аннулирование лицензий по иным основаниям не допускается.

Аудиторская деятельность юридического лица без полученной в установленном порядке лицензии влечет за собой взыскание на основании решения суда (арбитражного суда) по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, органами государственной налоговой службы и органами налоговой полиции. Тогда полученные в результате незаконной деятельности доходы изымаются в пользу введенных в заблуждение заказчиков в размерах понесенных этими заказчиками расходов. Кроме того, орган, уполномоченный выдавать лицензии на осуществление аудиторской деятельности, вправе обратиться в арбитражный суд с иском о ликвидации указанного юридического лица.

В Уголовном кодексе Российской Федерации также предусмотрена ответственность аудиторов. Согласно ст. 202 УК

РФ использование «частным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства, – наказывается штрафом в размере от пятисот до восьмисот минимальных размеров оплаты труда или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от пяти до восьми месяцев, либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет».

Остановимся подробнее на таком весьма распространенном нарушении этических норм аудиторской деятельности, как нарушение принципа конфиденциальности.

За предоставление аудитором (аудиторской фирмой) полученных им в ходе аудита сведений третьим лицам без разрешения собственника или руководителя экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации, аудитор или аудиторская фирма могут быть лишены лицензии на право заниматься аудиторской деятельностью. В этой связи очень важно знать, за разглашение каких именно сведений аудитор, может быть, подвергнут столь строгому наказанию, кем данное нарушение должно быть установлено, какие сведения составляют коммерческую тайну предприятия, а какие – нет.

Федеральный закон «Об информации, информатизации и защите информации» от 20.02.95 № 24-ФЗ регулирует отношения, возникающие при защите прав тех субъектов, которые участвуют в информационных процессах и информатизации. В соответствии с этим законом, информация – это сведения о лицах, предметах, фактах, событиях, явлениях и процессах независимо от формы их предоставления. Она, согласно ст. 128 ГК РФ «Виды объектов гражданских прав», является объектом гражданских прав.

Статья 129 ГК РФ подчеркивает, что объекты гражданских прав, а следовательно, и информация могут свободно от-

чуждаться или переходить от одного лица к другому любым способом, если они не изъяты из оборота или не ограничены в обороте. Виды объектов гражданских прав (в том числе информация), нахождение которых в обороте не допускается (объекты, изъятые из оборота), должны быть прямо указаны в законе. Виды объектов гражданских прав (информация), которые могут принадлежать лишь определенным участникам оборота или если нахождение их в обороте допускается по специальному разрешению (объекты, ограниченно оборотоспособные), определяются в порядке, установленном законом.

Основания для изъятия из оборота или ограничения оборота информации установлены ст. 10 Федерального закона «Об информации, информатизации и защите информации» от 25.01.95 № 24-ФЗ в зависимости от того, к какой категории отнесена эта информация.

Она может быть открытой или общедоступной, составляющей государственную тайну, конфиденциальной. Отнесение информации к государственной тайне осуществляется в соответствии с Законом РФ «О государственной тайне» от 21.07.93 № 5485-1. Причисление информации к конфиденциальной осуществляется в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Вторая категория информации совершенно изъята из оборота, третья имеет ограниченный оборот. По первой категории никаких ограничений относительно ее оборота данным законом не установлено. Наша задача состоит в том, чтобы разграничить конфиденциальную и открытую (общедоступную) информацию.

Согласно ст. 139 ГК РФ «Служебная и коммерческая тайна» информация составляет служебную или коммерческую тайну в случае, когда налицо одновременно три условия. Во-первых, информация имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам. Во-вторых, к этой информации нет свободного доступа на законном основании. В-третьих, обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности.

Сведения, которые не составляют служебной или коммерческой тайны, определяются законом и иными правовыми актами. В частности, такой правовой акт был принят, когда в нашей

стране начался процесс разгосударствления собственности. Это было Постановление Правительства РСФСР «О перечне сведений, которые не могут составлять коммерческую тайну» от 05.12.91 № 35.

Согласно этому постановлению коммерческую тайну экономического субъекта не могут составлять: учредительные документы (решение о создании предприятия или договор учредителей) и устав; документы, дающие право заниматься предпринимательской деятельностью (регистрационные удостоверения, лицензии, патенты); сведения по установленным формам отчетности о финансово-хозяйственной деятельности; документы об уплате налогов и обязательных платежах; документы о платежеспособности экономического субъекта. В коммерческую тайну не входят также сведения: о численности и составе работающих, их заработной плате и условиях труда; наличии свободных рабочих мест; загрязнении окружающей среды; нарушении антимонопольного законодательства; несоблюдении безопасных условий труда; реализации продукции, причиняющей вред здоровью населения; об участии должностных лиц в иных организациях, занимающихся предпринимательской деятельностью; других нарушениях законодательства Российской Федерации и размерах причиненного при этом ущерба.

Руководители экономических субъектов обязаны предоставлять все перечисленные сведения по требованию органов власти, органов управления, контролирующих и правоохранительных органов, других юридических лиц, имеющих на это право в соответствии с законодательством Российской Федерации, к каковым относятся и аудиторы фирмы (АФ) трудового коллектива предприятия.

Действие названного постановления не распространяется на сведения, относимые в соответствии с международными договорами к коммерческой тайне, а также сведения о деятельности предприятия, которые составляют государственную тайну. Отдельные положения указанного постановления явно относятся исключительно к процессу приватизации. Такова, в частности, норма о представлении сведений по требованию трудового коллектива, а также положение, что сведения о заработной плате работников не должны составлять коммерческую тайну.

Информация, составляющая служебную или коммерческую тайну, защищается способами, предусмотренными Гражданским кодексом Российской Федерации и другими законами, в частности Федеральным законом «Об информации, информатизации и защите информации» от 25.01.95 № 24-ФЗ. При этом режим защиты конфиденциальной документированной информации устанавливается собственником информационных ресурсов или уполномоченным лицом.

3. Профессиональная этика аудитора

Этика – это система норм нравственного поведения человека или какой-либо общественной или профессиональной группы.

Этические нормы аудиторской деятельности укладываются в четыре главных принципа: независимость, компетентность, добросовестность и объективность.

В кодексе этики аудиторов обобщены этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, определены нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество, готовое защищать их от всех возможных нарушений и посягательств. Соблюдение общечеловеческих и профессиональных этических норм является неременной обязанностью и высшим долгом каждого аудитора, руководителя и сотрудника аудиторской фирмы. Это гарантируется высокими моральными качествами и профессиональной ответственностью аудиторов, объективной необходимостью поддержать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора.

Нарушители этических норм профессионального поведения проявляют неуважение ко всему аудиторскому сообществу и наносят ему моральный и материальный ущерб. Сообщество аудиторов в целом и каждый аудитор в отдельности осуждают неэтичное поведение отдельных аудиторов и требуют их наказания вплоть до исключения из своей среды, лишения квалификационного аттестата и лицензии на проведение аудиторской деятельности. Каждый аудитор, подвергающийся критике своих коллег по поводу нарушения этики профессионального поведе-

ния, имеет право на объективное публичное расследование допущенных отступлений от предусмотренных норм. По желанию конкретного нарушителя расследование может проводиться конфиденциально.

Рассмотрим требования, которые содержит Этический кодекс аудитора России.

Соблюдение общепринятых моральных норм и принципов.

Аудиторы придерживаются общечеловеческих моральных правил и нравственных норм в своих поступках и решениях, живут и работают по совести. Они руководствуются в своих поступках общечеловеческим правилом: «старайся не делать другим того, чего не хотел бы, чтобы сделали тебе». Соблюдение правил и норм общей морали, правдивость и честность в поступках и решениях, самостоятельность и объективность в суждениях и выводах, непримиримость к несправедливости, нарушениям моральных, нравственных и правовых норм – такова главная заповедь аудитора.

Соблюдение общественных интересов. Внешний аудитор всегда действует в интересах общества и всех пользователей бухгалтерской отчетности, а не одного лишь заказчика. Защищая интересы клиента в налоговых, судебных и иных органах власти, а также в его взаимоотношениях с иными юридическими и физическими лицами, аудитор должен быть убежден, что защищаемые интересы возникли на законных и справедливых основаниях. Как только аудитору становится известно, что защищаемые интересы клиента возникли в нарушение закона либо справедливости, он отказывается от их защиты.

Объективность аудитора. Главной основой для выводов, рекомендаций и заключений аудитора может быть только достаточный объем требуемой информации. При этом, оказывая любые профессиональные услуги, аудиторы сугубо объективно рассматривают все возникающие ситуации и реальные факты, не допускают, чтобы личная предвзятость, предубеждения либо давление со стороны могли сказаться на объективности и точности их суждений. Поступки аудиторов, их решения и заключения не могут зависеть от суждений или указаний других лиц. Ввиду этого аудитор избегает взаимоотношений с лицами, которые могли бы повлиять на объективность его суждений и выво-

дов, либо немедленно прекращает их, указывая на недопустимость давления на него в любой форме.

Внимательность аудитора. При выполнении профессиональных услуг аудитор максимально внимательно и серьезно относится к своим обязанностям, неукоснительно соблюдает утвержденные аудиторские стандарты, адекватно планирует свою работу, контролирует и проверяет подчиненных специалистов.

Независимость аудитора. Аудитор отказывается от оказания профессиональных услуг, если имеются обоснованные сомнения в их независимости во всех отношениях от организации клиента и ее должностных лиц. В заключении или в другом документе, составленном в результате оказанных профессиональных услуг, аудитор сознательно и без каких-либо оговорок заявляет о своей суверенности в отношении клиента.

Имеется множество обстоятельств, которые могут нанести ущерб независимости аудитора либо позволяют сомневаться в его фактической независимости. Таковы возможные или ведущиеся судебные (арбитражные) дела с организацией клиента, финансовое участие аудитора в делах клиента в любой форме, финансовая и имущественная зависимость аудитора от клиента (совместное участие в инвестициях в другие организации, кредитование, кроме банковского, и др.), косвенное финансовое участие (финансовая зависимость) в организации клиента через родственников, служащих фирмы, через основные и дочерние организации и т.п.

Поводом для нарушения Этического кодекса могут стать родственные и личные дружеские отношения с директорами и высшим управляющим персоналом организации клиента, а также чрезмерное гостеприимство последнего, получение от него товаров и услуг по существенно заниженным ценам. Свое негативное влияние может оказать участие аудитора в органах управления организации клиента, его основных и дочерних организаций, неосторожные рекомендации и советы руководителей аудиторских фирм о финансовых вложениях клиента в организации, в которых они сами имеют какие-либо финансовые интересы. Нарушения могут проистекать из факта прежней работы аудитора в организации клиента либо в его управляющей

организации, из принятия предложения о назначении аудитора на руководящую и иную должность в организации клиента.

По указанному перечню независимость считается нарушенной, если негативные обстоятельства возникли, продолжали существовать или не были прекращены в периоде, за который должны быть выполнены профессиональные аудиторские услуги.

Основные обстоятельства, которые могут нанести ущерб независимости аудиторской фирмы или позволяют сомневаться в ее фактической независимости, состоят в следующем:

аудиторская организация участвует в финансово-промышленной группе, в группе кредитных организаций или холдинге и оказывает профессиональные аудиторские услуги организациям, входящим в эту финансово-промышленную либо банковскую группу (холдинг);

аудиторская организация возникла на базе структурного подразделения бывшего или действующего министерства (комитета), при прямом или косвенном участии бывшего или действующего министерства (комитета) и оказывает услуги организациям, ранее или в настоящее время подчиненным данному министерству (комитету);

аудиторская организация возникла при прямом или косвенном участии банков, страховых компаний или инвестиционных институтов и оказывает услуги организациям, акции которых находятся в собственности, приобретены или приобретались названными выше структурами в период, за который аудиторская фирма должна оказать услуги.

В случаях, когда аудитор выполняет по поручению клиента другие услуги (консультирование, составление отчетности, ведение бухгалтерского учета и т.п.), необходимо следить, чтобы они не нарушали независимости аудитора. Независимость аудитора обеспечивается лишь в тех случаях, когда его консультации не перерастают в услуги по управлению организацией; нет никаких причин и ситуаций, влияющих на объективность суждений аудитора; персонал, участвовавший в ведении бухгалтерского учета и составления отчетности, не привлекается к аудиторской проверке организации клиента; ответственность за содержание бухгалтерского учета и отчетности принимает на себя организация клиента.

Профессиональная компетентность аудитора. Аудиторы обеспечивают достаточный профессиональный уровень аудиторских услуг, необходимых клиенту. Профессиональная компетентность аудитора основывается на общем и специальном высшем образовании, сдаче аттестационных экзаменов, подтверждаемых соответствующими дипломами и аттестатами, а также на опыте непрерывной практической работы по оказанию профессиональных аудиторских услуг совместно с другими специалистами данного профиля и профессионального уровня. Принимая обязательство оказать определенные профессиональные услуги, аудитор должен быть уверен в своей компетентности в данной области, обладать необходимым объемом знаний и навыков, чтобы добросовестно и профессионально выполнить свои обязательства, гарантировать клиенту аудиторские услуги, основанные на современных методиках с использованием всех, в том числе новейших, нормативных актов.

Аудитор воздерживается от оказания профессиональных услуг, выходящих за пределы его компетенции, а также не соответствующих его квалификационному аттестату. Аудиторская фирма привлекает компетентных специалистов для помощи аудитору в решении конкретных задач.

Аудитор постоянно обновляет свои профессиональные знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансовой деятельности и гражданского права, организации и методов аудита, законодательства, российских и международных норм и стандартов бухгалтерского учета и аудиторской деятельности. Аудиторская фирма проводит ежегодное обучение своих служащих в объеме не менее 40 учебных часов с обязательным ежегодным контролем знаний новых норм и положений, возникших в профессиональной аудиторской деятельности.

Аудитор стремится осуществлять свою профессиональную деятельность в коллективе специалистов, организационно объединенных в аудиторскую фирму.

Для обеспечения качества выполнения профессиональных услуг аудитор строго следует российским и международным аудиторским стандартам.

Конфиденциальная информация клиентов. Аудитор сохраняет в строгой тайне конфиденциальную информацию о делах

клиентов, полученную при оказании профессиональных услуг, без ограничения во времени и независимо от продолжения или прекращения непосредственных отношений с ними. Он не использует конфиденциальную информацию клиента, ставшую ему известной при выполнении профессиональных услуг, к своей выгоде, выгоде любой третьей стороны, в ущерб интересам клиента.

Разглашение конфиденциальной информации клиентов не является нарушением профессиональной этики, если это сделано с разрешения клиента либо с учетом интересов всех сторон, которые она может затронуть, если это предусмотрено законодательными актами или решениями судебных органов. Не может быть поставлено в вину аудитору, если он разгласил конфиденциальные сведения ради защиты своих профессиональных интересов в ходе официального расследования или частного разбирательства, проводимого руководителями или уполномоченными представителями клиентов, а также когда клиент намеренно и незаконно вовлек аудитора в действия, противоречащие профессиональным нормам.

Аудитор отвечает за сохранение конфиденциальной информации помощниками и всем персоналом фирмы.

Налоговые отношения. Аудиторы неукоснительно соблюдают законодательство о налогообложении во всех аспектах. Они не скрывают свои доходы от налогообложения и никаким иным образом не нарушают налоговое законодательство ни в своих интересах, ни в интересах других лиц.

При оказании профессиональных услуг по налогообложению аудитор руководствуется интересами клиента. При этом он строго соблюдает налоговое законодательство, не способствует фальсификациям в целях уклонения клиента от уплаты налогов и обмана налоговой службы.

О выявленных в ходе обязательного аудита фактах нарушения налогового законодательства, ошибках в расчетах и уплате налогов аудитор в письменной форме сообщает администрации клиента и ревизионной комиссии акционерного (хозяйствующего) общества и предупреждает их о возможных последствиях и путях исправления нарушений и ошибок.

Рекомендации и советы в области налогообложения аудитор представляет клиенту только в письменной форме. При этом

он не обнадеживает клиента, что его рекомендации исключают проблемы с налоговыми органами, предупреждая клиента, что ответственность за составление и содержание налоговых деклараций и иной налоговой отчетности лежит на нем самом.

Плата за профессиональные услуги. Плата за профессиональные услуги аудитора отвечает нормам профессиональной этики, если она выплачивается в зависимости от объема и качества предоставляемых услуг. Она зависит от сложности оказываемых услуг, квалификации, опыта, профессионального авторитета и степени ответственности аудитора.

Размер оплаты профессиональных услуг, взимаемой аудитором, не определяется достижением конкретного результата или обуславливается иными обстоятельствами, кроме объема, качества и сложности услуг.

Аудитор не получает плату за профессиональные услуги наличными деньгами сверх общеустановленных норм расчетов. Он воздерживается от выплаты и получения комиссионных за приобретение или передачу клиентов, а также передачу кому бы то ни было услуг третьей стороны.

Аудитор заблаговременно оговаривает с клиентом и письменно закрепляет условия и порядок оплаты своих профессиональных услуг, будучи не обязан заранее объявлять о расценках за оказываемые услуги. Он не допускает сомнительных ситуаций, когда плата одного клиента составляет всю или большую часть годовой выручки аудитора за оказанные профессиональные услуги.

Отношения между аудиторами. Представители сферы аудита доброжелательно относятся к своим коллегам из других организаций, воздерживаются от необоснованной критики их деятельности и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам по профессии. Они не допускают нелояльных действий в отношении замены клиентом аудиторской фирмы.

Аудиторская фирма в интересах своего клиента и с его согласия приглашает для оказания профессиональных услуг других аудиторов и иных специалистов. Отношения с привлекаемыми – деловые и корректные. Приглашенные аудиторы (специалисты) воздерживаются от обсуждения с представителями клиента дело-

вых и профессиональных качеств основных аудиторов, проявляют максимальную лояльность к пригласившим их коллегам.

Отношения сотрудников с аудиторской фирмой. Аттестованные аудиторы, согласившиеся стать сотрудниками аудиторской фирмы, лояльно относятся к ней, всей своей деятельностью способствуют авторитету и дальнейшему развитию фирмы, поддерживают деловые, доброжелательные контакты с руководителями и иными сотрудниками фирмы, руководителями и персоналом клиентов. Отношения сотрудников и аудиторской фирмы основываются на взаимной ответственности за выполнение профессиональных обязанностей, преданности и непредубежденности, на постоянном совершенствовании организации аудиторских услуг, их профессионального содержания.

Аудиторская фирма разрабатывает методы профессиональной деятельности, обобщает нормативные акты, снабжает ими своих сотрудников, постоянно заботится о повышении их профессиональных знаний и качеств. В свою очередь, аудиторы, работающие в аудиторской фирме, добросовестно выполняют свою работу, постоянно совершенствуются профессионально, осторожно и взвешенно подходят к содержанию документов, направляемых клиентам, в контактах с ними руководствуются профессиональными нормами и интересами фирмы.

Аттестованный аудитор, часто меняющий аудиторские фирмы либо внезапно покидающий ее и тем самым наносящий фирме определенный ущерб, нарушает профессиональную этику. Специалисты, перешедшие в другую аудиторскую фирму, воздерживаются от осуждения или восхваления своих прежних руководителей и коллег, обсуждения с кем бы то ни было организации и методов работы в прежней фирме. Они не разглашают известную им конфиденциальную информацию и содержание документов аудиторской фирмы, с которой они прекратили трудовые отношения. Покидая фирму, ее бывший сотрудник добросовестно и в полном объеме передает ей всю имеющуюся у него документацию и иную профессиональную информацию.

Руководители и сотрудники аудиторской фирмы воздерживаются от обсуждения с третьими лицами профессиональных и личных качеств своих бывших сотрудников и коллег, за исключением случаев, когда эти бывшие сотрудники нанесли сво-

ими действиями существенный ущерб профессии и законным интересам фирмы. По запросу руководителя аудиторской фирмы, куда трудоустраивается аудитор, руководитель прежней аудиторской фирмы может дать письменную рекомендацию с указанием профессиональных и личных качеств аудитора.

Публичная информация и реклама. Они могут быть представлены в средствах массовой информации, специальных изданиях аудиторов, адресных и телефонных справочниках, публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов, руководителей и сотрудников аудиторских фирм. Отсутствуют какие-либо ограничения в отношении места и частоты обнародования рекламы, размера и оформления рекламного объявления.

Реклама аудиторских профессиональных услуг должна быть информативной, прямой и честной, выдержанной в хорошем вкусе, исключающей всякую возможность обмана и заблуждения потенциальных клиентов либо возбуждения у них недоверия к другим аудиторам.

Не допускаются противоречащие профессиональной этике аудиторов реклама и публикации, содержащие: безосновательные самовосхваления и выгодные сравнения с другими аудиторами; необоснованные претензии быть специалистом в определенной области профессиональной деятельности; рекомендации, подтверждения клиентов и иных третьих лиц, превозносящих аудитора и профессиональные достоинства предоставляемых им услуг, а тем более, прямое указание или намек, вселяющий необоснованные ожидания клиентов в благоприятности результатов профессиональных аудиторских услуг.

Реклама не должна содержать сведения, которые могут раскрыть конфиденциальные данные клиента либо необъективно представить его в ложном свете, а также информацию, имеющую целью ввести в заблуждение или оказать давление на судебные, налоговые и другие государственные органы.

4. Аттестация аудиторских кадров и лицензирование аудиторской деятельности

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности- проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Осуществляется она в

форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора без ограничения срока его действия.

Обязательными требованиями к претендентам на получение аттестата аудитора являются:

*наличие документа о высшем экономическом и (или)юридическом образовании, полученном в российских учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию. Либо наличие документа о высшем экономическом и (или) юридическом образовании, полученном в образовательных учреждениях

иностранного государства, и свидетельства об эквивалентности указанного документа российскому документу государственного образца о высшем экономическом и (или) юридическом образовании;

- наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее 3 лет.

Дополнительные вопросы аттестации определяются уполномоченным федеральным органом. Регулируются вопросы подзаконными актами в области аудита. В частности, к ним относятся: требования к претендентам на получение квалификационного аттестата аудитора, порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, перечень документов, подаваемых с заявлением о допуске к аттестации, количество и типы аттестатов, программы квалификационных экзаменов и порядок их сдачи.

Аудитор, получивший аттестат, должен повышать свою квалификацию.

Основные требования к повышению квалификации аудитора: каждый аттестованный аудитор должен ежегодно, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации в учебно-методических центрах или иных организациях. При этом обучение по программам повышения квалификации осуществляется лицами, имеющими лицензию на осуществление образовательной деятельности;

каждый аттестованный аудитор должен систематически самостоятельно повышать свою квалификацию путем изучения

законов, стандартов, инструкций и других нормативных актов, вносимых в них дополнений и изменений; изучения зарубежного и отечественного опыта по организации и методике проведения аудита; участия в семинарах, конференциях, симпозиумах; разработки пособий, монографий по вопросам теории и практики аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, финансов и права; участия в работе над правилами (стандартами), методиками, программами учебных курсов по аудиту.

Подтверждением повышения квалификации аудитора является документ установленного образца о прохождении ежегодного повышения квалификации в УМЦ или иных организациях. При нарушении законодательства квалификационный аттестат аудитора может быть аннулирован. Происходит это в случаях, если:

- установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложных документов;

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

- установлен факт несоблюдения аудиторской тайны и независимости;

- установлен факт систематического нарушения требований законодательства и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности;

- установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;

- установлен факт, что в течение 2 календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность;

- аудитор нарушает требование о прохождении обучения по программам повышения квалификации.

Решение об аннулировании аттестата принимается уполномоченным федеральным органом. Он же выносит мотивированное решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован, вправе обжаловать решение уполномоченного федерального органа в суд в течение 3 мес. со дня получения решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Если аудитор лишен квалификационного аттестата по приговору суда, то срок подачи повторного заявления на получение аттестата аудитора ограничивается сроком действия приговора. Во всех остальных случаях лицо не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата в течение 3 лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Для осуществления аудиторской деятельности аудиторская организация или индивидуальный аудитор должны получить лицензию.

Лицензирование аудиторской деятельности, в том числе порядок выдачи, приостановления и аннулирования лицензии осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о лицензировании отдельных видов деятельности.

Лицензия на осуществление аудиторской деятельности выдается сроком на 5 лет, который по заявлению лицензиата может продлеваться на 5 лет неограниченное число раз.

Лицензионные требования и условия осуществления аудиторской деятельности:

- предоставление документов (нотариально заверенных копий или оригиналов) в лицензирующий орган для получения лицензии;

- наличие у индивидуального аудитора или у аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалификационных аттестатов аудитора;

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

- осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации (в том числе федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности) и органов, регулирующих деятельность аудируемых организаций;

- соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых лицензиатами аудиторских проверок и обеспечение возможности проведения внешних проверок качества их деятельности с предоставлением в установленном порядке всей не-

обходимой для этого документации и информации в соответствии с законодательством Российской Федерации;

обеспечение сохранности сведений, составляющих аудиторскую тайну, кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- предоставление аудируемым лицам информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки. Датой получения аудиторской организацией или индивидуальным аудитором лицензии на осуществление аудиторской деятельности считается дата принятия решения о выдаче соответствующей лицензии.

Контрольные вопросы:

1. Права обязанности аудиторских фирм и аудитора
2. Обязанности аудиторских фирм и аудитора.
3. Ответственность аудитора и аудиторских фирм за соблюдением стандартов и норм качества аудиторской работы.
4. Профессиональная этика аудитора.
5. Лицензирование аудиторской деятельности.

Общие понятия о формах и методах аудиторской деятельности

1. Аудиторские доказательства: виды, условия и методы получения.
2. Изучение и использование работы внутреннего аудита.

1. Аудиторские доказательства: виды, условия и методы получения

Единые требования к количеству и качеству доказательств, которые необходимо получить при аудите бухгалтерской отчетности, приведены в стандарте № 5 «Аудиторские доказательства». Данный стандарт применяется также к методам (процедурам), выполняемым с целью получения доказательств.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства — это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации.

Различают следующие виды аудиторских доказательств:

первичные документы и бухгалтерские записи;

письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица;

информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

Аудиторские доказательства получают в результате проведения:

комплекса тестов средств внутреннего контроля;

необходимых процедур проверки по существу.

В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

Тесты средств внутреннего контроля означают действия, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в

бухгалтерской отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета;

аналитические процедуры.

Кроме того, порядок и условия получения аудиторских доказательств в каждом конкретном случае осуществления аудита установлены в стандарте № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях». Этим стандартом следует руководствоваться в следующих случаях:

а) присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов;

б) раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах;

в) оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;

г) раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

При получении аудиторских доказательств должны выполняться два взаимосвязанных условия: достаточность и надлежащий характер.

Достаточность представляет собой количественную меру аудиторских доказательств.

Надлежащий характер является качественной стороной аудиторских доказательств.

Аудиторские доказательства собирают из различных источников или из документов различного содержания. Аудиторские доказательства собирают для подтверждения одной и той же хозяйственной операции или группы однотипных операций.

На суждение аудитора о том, что является достаточным надлежащим аудиторским доказательством, влияют следующие факторы:

- аудиторская оценка характера и величины аудиторского риска;

- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценка риска средств внутреннего контроля;

- существенность проверяемой статьи отчетности;

- опыт, приобретенный во время проведения предшествующих аудиторских проверок;

- результаты аудиторских процедур, включая возможное обнаружение недобросовестных действий или ошибок;

- источник и достоверность информации.

Надежность аудиторских доказательств зависит от их источника (внутреннего или внешнего), а также от формы их предоставления (визуальной, документальной, устной). При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, исходят из того, что аудиторские доказательства:

- полученные из внешних источников (от третьих лиц), более надежны, чем доказательства, полученные из внутренних источников;

- полученные из внутренних источников, более надежны, если существующие системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;

собранные непосредственно аудитором, более надежны, чем доказательства, полученные от аудируемого лица;

в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

Аудиторские доказательства более убедительны, если получены из различных источников, обладают различным содержанием, но при этом не противоречат друг другу.

Для получения аудиторских доказательств из внешних источников используется стандарт № 18 «Получение аудитором подтверждающей информации из внешних источников».

При наличии серьезных сомнений относительно достоверности отражения хозяйственных операций в отчетности аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. Если не возможно их получить, аудитор должен выразить в аудиторском включении свое мнение с соответствующей оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудитор получает аудиторские доказательства при выполнении следующих методов (процедур проверки по существу):

инспектирование;

наблюдение;

запрос;

подтверждение;

пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица);

аналитические процедуры.

Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. При проверке записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля.

Документальные аудиторские доказательства, характеризующиеся различными степенями надежности, включают документальные аудиторские доказательства, созданные:

третьими лицами и находящиеся у них (внешняя информация);

третьими лицами, но находящиеся у аудируемого лица (внешняя и внутренняя информация);

аудируемым лицом и находящиеся у него (внутренняя информация).

Наблюдение представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемым сотрудниками аудируемого лица, или отслеживание выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита).

Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. По форме он может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов).

Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов.

Аналитические процедуры представляют собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций, а также причин таких ошибок и искажений. Аналитические процедуры приведены в стандарте № 20 «Аналитические процедуры».

2. Изучение и использование работы внутреннего аудита

Аудиторская организация должна иметь право свободно и в полном объеме общаться с внутренними аудиторами проверяемой организации. Для этого руководствуются правилом (стандартом) «Изучение и использование работы внутреннего ауди-

та». Под внутренним аудитом понимается организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

Внутренний аудит – один из способов контроля за эффективностью деятельности звеньев структуры экономического субъекта.

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом – руководством и (или) собственниками в зависимости от:

- а) содержания и специфики деятельности;
- б) объемов показателей финансово-экономической деятельности;
- в) сложившейся системы управления;
- г) состояния внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита могут выполнять:

- специальные службы;
- отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта;
- ревизионные комиссии (ревизоры);
- привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации;
- внешние аудиторы.

Работа внутреннего аудита имеет информационное и консультационное значение. Она призвана содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников.

К функциям внутреннего аудита относят:

- а) проверку систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработку рекомендаций по улучшению этих систем;
- б) проверку бухгалтерской и оперативной информации;

в) проверку соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и (или) собственников;

г) проверку деятельности различных звеньев управления;

д) оценку эффективности механизма внутреннего контроля, изучение и оценку контрольных процедур в филиалах и структурных подразделениях экономического субъекта;

е) проверку наличия, состояния и обеспечения сохранности имущества экономического субъекта;

ж) работу над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;

з) оценку используемого экономическим субъектом программного обеспечения;

и) специальные расследования отдельных случаев, например подозрений в злоупотреблениях;

к) разработку и представление предложений по устранению выявленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективности управления.

Объективность внутреннего аудита обеспечивается степенью его независимости в структуре управления экономического субъекта. Подчиняется и обязана представлять отчеты данная структура только назначившему его руководству и (или) собственникам. Аудиторская организация должна сформировать мнение о деятельности внутреннего аудита, необходимое для планирования предстоящей проверки.

Эффективность внутреннего аудита может оказаться важным фактором при оценке аудиторской организацией аудиторского риска и системы внутреннего контроля. Тем самым снижается объем процедур. Однако не исключается необходимость проведения таких процедур полностью.

Аудитор должен составить программу оценки внутреннего аудита и отразить в своей рабочей документации выводы, касающиеся конкретной работы внутреннего аудитора. Эта работа должна быть протестирована, изучена и оценена.

После оценки деятельности внутреннего аудита на стадии планирования аудиторская организация должна решить: может ли быть использована работа внутреннего аудита для целей внешнего аудита.

Если аудиторская организация решит использовать работу внутреннего аудита, она должна продолжить ее изучение, ознакомиться с рабочими документами внутреннего аудита и убедиться в том, что:

- а) соответствующие программы и объем работы внутреннего аудита отвечают целям внешнего аудитора;
- б) работа внутренних аудиторов проводится по плану и документально оформляется;
- в) выводы (заключения) внутренних аудиторов достаточно обоснованы;
- г) зоны повышенных рисков, известные специалистам экономического субъекта, учитываются при планировании работ и проверяются внутренним аудитом;
- д) отношение руководства и (или) собственников к замечаниям, предложениям и вопросам, поставленным внутренними аудиторами, конструктивное.

Внешние аудиторы используют следующие методы проверки системы внутреннего аудита:

- тестирование объектов, уже проверенных внутренним аудитом;
- проверку других интересующих объектов;
- наблюдение за процедурами внутреннего аудита;
- иные приемы проверки по усмотрению аудитора.

Если в результате предварительной оценки внутреннего аудита достигнуто взаимопонимание и принято решение использовать работу внутренних аудиторов, аудиторская организация должна найти дополнительные доказательства эффективности этой работы.

Для эффективного использования работы внутреннего аудита аудиторской организации следует:

- а) рассмотреть план работы службы внутреннего аудита за интересующий ее период и провести его обсуждение на возможно более ранней стадии аудита;
- б) определить порядок встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита;
- в) договориться заранее о сроках проведения работ, объеме аудиторской выборки, уровнях тестов, методах определе-

ния выборки и порядке документального оформления выполненной работы, которая будет проведена внутренними аудиторам.

В случае использования работы внутренних аудиторов на эффективность аудиторской проверки может повлиять выполнение таких действий, как:

взаимная координация планов аудиторской проверки;

обмен отчетами;

регулярные рабочие встречи;

свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;

совместное представление отчетов руководству и (или) собственникам экономического субъекта;

- общий порядок документирования аудита.

Аудиторская организация должна иметь доступ к интересующим ее отчетам внутреннего аудита и быть информирована по любому важному вопросу, который, по мнению внутреннего аудитора, может повлиять на работу аудиторской организации

Аудиторская организация в ходе своей проверки не должна полностью полагаться на работу внутренних аудиторов. Необходимо проводить контрольные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. Если они дают сходные (сопоставимые) результаты, корректив в намеченной работе не требуется. При выявлении расхождений необходимо принять адекватные меры, например изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

Контрольные вопросы:

1. Аудиторские доказательства.
2. Изучение и использование работы внутреннего аудита.

Технологические основы аудита

1. Этапы аудиторской проверки.
2. Планирование аудиторской работы и ожидаемые результаты проверки.
3. Подготовка заказа на аудиторские услуги. Оформление договора.

1. Этапы аудиторской проверки.

Аудиторская проверка должна отвечать определенному набору требований и состоять из определенных этапов. Порядок проведения аудиторской проверки регулируется аудиторскими стандартами.

Аудиторская проверка включает следующие основные этапы.

Подготовка и планирование аудиторской проверки.

Проведение аудита.

Заключительный этап аудиторской проверки.

Аудиторская проверка должна быть подготовлена и спланирована на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель подготовки и планирования состоит в том, чтобы организовать эффективную и экономически оправданную проверку. Для этого необходимо:

определить с клиентом условия проведения проверки (объем, предмет аудита, оплату услуг, взаимоотношения сторон, права, обязанности и ответственность);

определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения;

оценить состояние бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существенность отдельных статей бухгалтерской отчетности, риск необнаружения искажений бухгалтерской отчетности и определить характер проверки;

разработать общий план и программу аудита.

В ходе аудита, как правило, из нескольких источников и разными методами должно быть получено достаточное количество качественных аудиторских доказательств, которые могут служить основой для формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Для достижения целей аудита может быть использована работа других лиц: ассистентов аудитора, привлеченных экспертов, внутренних аудиторов, других аудиторских организаций. При этом результаты выполненной аудиторами работы должны быть сопоставлены с результатами работы других специалистов. Следует

оценить возможность использования результатов работы других лиц в качестве достоверных аудиторских доказательств или базы для получения таких доказательств.

Особенности проведения аудита возникают при первой аудиторской проверке. Аудитор должен руководствоваться стандартом № 19 «Особенности первой проверки аудируемого лица».

При проведении первичного аудита аудитор должен получить, аудиторские доказательства того, что:

- остатки по счетам бухгалтерского учета на начало отчетного периода не содержат искажений;
- остатки по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего периода были правильно перенесены на начало текущего периода;
- учетная политика применяется последовательно и изменения в учетной политике отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в отчетности.

В ходе аудита должны документироваться основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы и другие существенные вопросы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства качественного проведения аудита. Рабочая документация аудита должна быть достаточно полной и убедительной, чтобы служить подтверждением правильности того или иного мнения аудиторской организации о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В процессе аудита руководство организации может представлять аудитору заявления и разъяснения. Порядок оформления таких заявлений и разъяснений регулируется стандартом № 23 «Заявления и разъяснения руководства аудируемого лица». Все документы должны быть представлены в письменной форме.

На этапе подготовки заключения о достоверности бухгалтерской отчетности аудиторская организация обязана обобщить и оценить выводы, сделанные на основе полученных данных. При этом следует исходить из критериев соблюдения нормативных требований при подготовке экономическим субъектом бухгалтерской отчетности и ее соответствия тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

Аудитор оценивает выявленные искажения бухгалтерской отчетности и их влияние на достоверность показателей бухгалтерской отчетности и содержание аудиторского заключения. Выявленные в процессе аудита факты искажений бухгалтерской отчетности следует подробно отразить в рабочей документации.

Аудиторское заключение должно содержать четко выраженное мнение о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Безусловно, положительное аудиторское заключение свидетельствует о том, что аудиторская организация считает бухгалтерскую отчетность экономического субъекта достоверной во всех существенных отношениях. Если составляется отрицательное аудиторское заключение или заключение с оговоркой, либо оформляется отказ от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта, то должны быть указаны обстоятельства, которые привели к тому или иному решению аудиторской организации. Аудиторское заключение сопровождается письменной информацией руководству аудируемой организации о результатах аудиторской проверки.

2. Планирование аудиторской работы и ожидаемые результаты проверки.

Планирование аудиторской проверки включает в себя: предварительный этап планирования, общий план и программу аудита. На всех этапах аудитор руководствуется федеральным стандартом «Планирование аудита».

На этапе предварительного планирования аудитор прежде всего знакомится с внешними факторами, влияющими на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающими экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности, а также с внутренними факторами, влияющими на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанными с его индивидуальными особенностями. Далее он изучает организационно-управленческую структуру экономического субъекта, виды его деятельности, структуру капитала и курс акций, технологические особенности, систему внутреннего контроля. Важной ступенью является ознакомление

с уровнем рентабельности, порядком распределения прибыли, с формированием фонда оплаты труда персонала и принципами его оплаты. Немаловажное значение на предварительной стадии имеют сведения о дочерних и зависимых предприятиях, об основных контрагентах экономического субъекта.

Источниками информации об экономическом субъекте для аудитора являются:

- *устав экономического субъекта;
- *документы о регистрации экономического субъекта;
- *протоколы заседаний Совета директоров, учредителей, собраний акционеров либо других аналогичных органов управления экономического субъекта;
- *документы, регламентирующие учетную политику;
- *бухгалтерская и статистическая отчетность;
- *документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты);
- *контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;
- *отчеты аудиторов, консультантов;
- *внутрифирменные инструкции;
- *материалы налоговых проверок;
- *материалы судебных и арбитражных исков;
- *документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компании;
- *сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта;
- *информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита.

Если аудиторская организация считает возможным проведение аудита, то составляется письменное обязательство о согласии на проведение аудита, которое отсылается в адрес экономического субъекта. Затем формируется группа аудиторов для проведения проверки, а с экономическим субъектом заключается договор. При отказе аудиторской организации участвовать в проведении аудита экономическому субъекту направляется соответствующее уведомление.

Разработка общего плана и программы аудита основываются на предварительных данных об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур. С их помощью аудиторская организация выявляет области, значимые для аудита. Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур аудиторской организации варьируются в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита аудиторская организация оценивает эффективность системы внутреннего контроля, действующей у экономического субъекта. Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она выявляет недостоверную информацию либо своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации. Для оценки эффективности системы внутреннего контроля аудитору организации предстоит собрать достаточное количество аудиторских доказательств. Она может положиться на систему внутреннего контроля и систему бухгалтерского учета. Тогда, для получения необходимой уверенности в достоверности бухгалтерской отчетности, она должна соответствующим образом скорректировать объем предстоящего аудита.

Порядок определения объема аудиторской проверки установлено федеральным правилом аудиторской деятельности «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности». Требования данного стандарта обязательны для всех аудиторских организаций при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения.

Определение объема аудиторской проверки является предметом профессионального суждения аудитора о характере и масштабе работ, проведение которых необходимо для целей аудита и диктуется обстоятельствами проверки. При определении объема аудита аудиторская организация обязана руководствоваться требованиями нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность, положениями договора аудиторской организации с экономическим субъектом и конкретными особенностями проверки с учетом полученных знаний о деятельности экономического субъекта. При обязательном аудите проверка выполняется

комплексно. Проверке подвергаются все филиалы и подразделения, все виды деятельности и все счета бухгалтерского учета. Объем работ зависит от объема и степени глубины проверки по каждому из конкретных направлений.

Аудиторская проверка планируется на основе достигнутого аудиторской организацией понимания деятельности экономического субъекта. Цель планирования состоит в том, чтобы организовать эффективную и экономически оправданную проверку. На этапе планирования необходимо определить стратегию и тактику аудита, сроки его проведения, а также разработать общий план и программу аудита. Как правило, в ходе аудита из нескольких источников и разными методами извлекается достаточное количество качественных аудиторских доказательств, которые могут служить основой для формирования мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. При этом важно соблюдать рациональное соотношение между «тратами на сбор аудиторских доказательств и полезностью извлекаемой информации. Но сложность и трудоемкость осуществления той или иной процедуры не могут считаться основанием для отказа от нее, если необходимость проведения данной процедуры обусловлена обстоятельствами проверки.

При получении аудиторских доказательств аудиторская организация должна руководствоваться федеральными и российскими правилами аудиторской деятельности «Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности», «Аудиторские доказательства», «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита», «Аналитические процедуры», «Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете», «Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита», «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта».

При обнаружении искажений бухгалтерской отчетности или нарушений требований законодательства аудиторская организация должна выполнять требования федеральных и российских правил (стандартов) аудиторской деятельности «Существенность в аудите», «Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности», «Проверка соблюдения нор-

мативных актов при проведении аудита», «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

Для достижения целей аудита к проверке могут привлекаться ассистенты аудитора, привлеченные эксперты, внутренние и внешние аудиторы. При этом результаты выполненной работы необходимо оценивать в контексте проведенных аудиторами процедур, а также возможностей использования результатов работы других лиц в качестве достоверных аудиторских доказательств или базы для получения таких доказательств. Привлечение к аудиторской проверке сторонних специалистов не снимает с аудиторской организации ответственности за выражаемое мнение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта и не уменьшает этой ответственности.

В ходе аудита основные аспекты проведенной работы, сделанные выводы, имеющие значение для подготовки аудиторского заключения, а также для доказательства качественного проведения аудита, оформляются документально. Рабочая документация аудита должна быть полной и убедительной, чтобы служить подтверждением правильности того или иного мнения аудиторской организации о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторской организации при оформлении хода аудита необходимо выполнять положения федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности «Документирование аудита».

На этапе подготовки заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация обязана обобщить и оценить выводы, сделанные на основе полученных данных. При этом следует исходить из критериев соблюдения нормативных требований при подготовке экономическим субъектом бухгалтерской отчетности и ее соответствия тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

Аудиторской организации при подготовке итоговых документов аудита следует руководствоваться федеральными и российскими правилами (стандартами) аудиторской деятельности «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»,

«События после отчетной даты», «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица».

При подготовке общего плана и программы аудита аудиторской организации следует определить приемлемый для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной. Планируя аудиторский риск, аудиторская организация выявляет внутривозможный риск бухгалтерской отчетности и риск контроля, которые присущи этой отчетности независимо от аудита экономического субъекта. С помощью установленных рисков и уровня существенности, аудиторская организация выявляет значимые для аудита области и планирует необходимые аудиторские процедуры. В процессе аудита могут возникнуть обстоятельства, влияющие на изменение аудиторского риска и уровня существенности, установленные при планировании.

Составляя общий план и программу аудита, аудиторской организации рекомендуется учитывать степень автоматизации обработки учетной информации, что позволяет точнее определить объем и характер аудиторских процедур.

Аудиторская организация, если сочтет это целесообразным, может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана и программы аудита. При этом аудиторская организация, будучи независимой в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане и программе, несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с данным общим планом и данной программой.

Результаты проводимых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, так как данные результаты являются основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса аудита.

3. Подготовка заказа на аудиторские услуги. Оформление договора

Письмо аудиторской организации о согласии на проведение аудита (далее – письмо о проведении аудита) – это документ, который составляет аудиторская организация в ответ на приглашение

провести аудиторскую проверку. Составление документа завершает этап предварительного планирования аудиторской проверки, когда наиболее квалифицированные сотрудники аудиторской организации ознакомились с особенностями и условиями деятельности организации – потенциального клиента.

Письмо о проведении аудита направляется непосредственно руководителю организации, пригласившей аудиторскую фирму, до заключения договора на аудиторскую проверку. Основное назначение этого документа – объяснить руководителю организации особенности оказания аудиторских услуг.

Письмо о проведении аудита должно содержать обязательные указания и по желанию аудиторской организации дополнительную информацию (приложение 3).

Структура письма о проведении аудита включает:

- условия аудиторской проверки;
- обязательства аудиторской организации;
- обязательства проверяемой организации;
- дополнительную информацию.

В условиях аудиторской проверки следует указать:

а) объект и цель аудиторской проверки- подтверждение достоверности бухгалтерской отчетности организации во всех существенных отношениях;

б) порядок проверки филиалов и подразделений (если они есть), расположенных в отдалении от головной организации;

в) законодательные акты, на основании которых проводится аудит и на соответствие которым проверяется бухгалтерская отчетность.

К обязательствам аудиторской организации относят:

а) соблюдение аудиторской тайны;

б) в установленные договором сроки представление письменного отчета (письменной информации) об обнаруженных существенных ошибках в бухгалтерском учете;

в) в установленные договором сроки представление аудиторского заключения о достоверности (недостоверности) бухгалтерской отчетности;

г) обеспечение достижения цели аудиторской проверки, несмотря на наличие риска не обнаружения существенных ошибок в бухгалтерском учете в связи с выборочным характером

применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля.

К обязательствам руководства и сотрудников проверяемой организации относят:

- а) предоставление для проверки всех необходимых документов;
- б) направление дебиторам и кредиторам письма о подтверждении (не подтверждении) соответствующей задолженности;
- в) обеспечение свободного доступа к компьютерной базе данных;
- г) предоставление всех необходимых разъяснений по возникающим у аудиторов вопросам.

Дополнительная информация может содержать:

- а) примерный календарный план проведения аудита и состав аудиторской группы;
- б) предлагаемые условия оплаты;
- в) общую характеристику применяемых методов аудита и др.

Жестких рекомендаций по составлению письма о проведении аудита нет, поэтому его содержание определяется прежде всего запросами клиента и характером взаимоотношений аудиторской организации с клиентом. При долгосрочном сотрудничестве (повторном аудите) аудиторской организации с клиентом письмо о проведении аудита может не составляться. При повторном аудите письмо о проведении аудита составляется лишь в случаях:

- наличия фактов неправильного понимания клиентом целей, масштабов аудита, ответственности аудиторской организации и экономического субъекта;
- изменения условий проведения проверки исполнительного органа экономического субъекта;
- изменения в составе руководства клиента;
- значительного изменения профиля или масштабов деятельности экономического субъекта;
- изменений законодательства, влияющих на множественные в письме положения, или существенного изменения других его положений.

Таким образом, письмо о проведении аудита документально подтверждает согласие аудитора с условиями, предложенными клиентом. Посылается оно клиенту до начала проверки и до заключения договора, в результате этого можно избежать конфликта и недоразумения при формировании аудиторского заключения по итогам проверки.

Договор на проведение аудиторской проверки является официальным документом, регламентирующим взаимоотношения между аудиторской организацией и экономическим субъектом. Договор на проведение аудита фактически ничем не отличается от обычных договоров предпринимательской деятельности. Как и другие договоры, он юридически отражает и фиксирует согласованные интересы сторон-участниц, в данном случае заказчика-клиента и исполнителя-аудитора. Однако договор на аудит имеет и существенное отличие от других договоров.

Качество проведения аудиторской проверки, бесконфликтные взаимоотношения аудитора с клиентом во многом зависят от того, какой договор на проведение аудита будет заключен. Подготовка договора начинается после предварительного ознакомления с деятельностью экономического субъекта, а затем принимается решение о возможности оказания аудиторских услуг.

Этапы подготовки договора включают определение трудоемкости, стоимости и сроков проведения аудита, потребности в привлечении консультантов и экспертов.

Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый характер. В случае повторного соглашения об оказании аудиторских услуг условия договора могут пересматриваться и должны оформляться в письменном виде.

Договор может заключаться на длительный срок. Предметом такого договора могут выступать одновременно аудиторские услуги и сопутствующие аудиторские услуги, не запрещенные законодательством в области аудита.

Бели договор не сопровождается письмом-обязательством, то в тексте договора излагается подробное описание условий будущего сотрудничества, прав и обязанностей сторон.

Заключается договор на проведение аудиторской проверки в соответствии с нормами Гражданского кодекса РФ, в частности

главой 39 «Договор возмездного оказания услуг». Договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

В тексте договора целесообразно раскрыть следующие основные аспекты и существенные условия, например:

- а) предмет договора на оказание аудиторских услуг;
- б) условия оказания аудиторских услуг;
- в) права и обязанности аудиторской организации;
- г) права и обязанности экономического субъекта;
- д) стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг;
- е) ответственность сторон и порядок разрешения споров.

Наряду с этим в договор могут быть включены другие важные для сторон положения.

В предмете договора на оказание аудиторских услуг фиксируются сфера аудиторских услуг и их объем, в частности при проведении аудиторской проверки – работа по подготовке аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта за определенный договором период.

В условиях оказания аудиторских услуг указываются:

- а) цель оказания аудиторских услуг и объекты аудита, в частности филиалы и подразделения экономического субъекта (при их наличии);
- б) сроки и этапы оказания аудиторских услуг;
- в) ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых оказываются аудиторские услуги.

В правах и обязанностях аудиторской организации отражается необходимость или возможность:

- а) неукоснительного соблюдения при оказании аудиторских услуг требований законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов;

- б) самостоятельного определения форм и методов аудиторской проверки исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом;

- в) проверки любой документации экономического субъекта, необходимой для проведения аудита, а также получения разъяснений и дополнительных сведений по возникшим в ходе аудита вопросам;

г) доступа в систему компьютерной обработки данных проверяемого экономического субъекта;

д) получения по письменному запросу необходимой для осуществления аудиторской проверки информации от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку;

е) отказа от проведения аудиторской проверки или отказа от выражения мнения о достоверности проверяемой отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации;

ж) квалифицированного проведения аудиторских проверок и оказания иных аудиторских услуг, соблюдения конфиденциальности полученной информации и коммерческой тайны;

з) обеспечения сохранности документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и неразглашения их содержания без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации.

В правах и обязанностях экономического субъекта отражается необходимость или возможность:

а) создания аудиторским организациям условий для своевременного и полного проведения проверок и оказания услуг, предоставления им всей необходимой документации, обеспечения доступа в систему компьютерной обработки информации, а также выдачи по запросу аудиторов разъяснений и объяснений в устной и письменной формах;

б) получения от аудиторских организаций информации о требованиях законодательства, касающихся проведения аудита, в том числе являющихся основаниями для аудиторских замечаний и выводов;

в) оперативного устранения выявленных аудиторской проверкой нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

В разделе о стоимости и порядке оплаты аудиторских услуг указываются:

а) порядок определения стоимости аудиторских услуг;

б) порядок и сроки оплаты аудиторских услуг, в том числе выплаты аванса либо задатка.

В разделе об ответственности сторон и порядке разрешения споров предусматриваются:

- а) виды и мера ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по договору;
- б) обстоятельства, исключаящие ответственность за частичное или полное неисполнение обязательств по договору;
- в) возможность и необходимость разрешения возникших споров и разногласий путем переговоров между сторонами договора либо в судебном порядке.

В договоре на аудиторскую проверку целесообразно отразить возможность аудитора отказаться от выдачи положительного аудиторского заключения. Нередко аудиторские фирмы включают в договор пункт о сроках предоставления клиентом документов, необходимых для проведения проверки. Изменения или дополнительные соглашения прилагаются к договору и являются его неотъемлемой частью.

В аудиторской деятельности используются не только договоры на проведение аудита, но и на абонентское обслуживание, консультационно-информационное обслуживание и др. В текст договора на оказание аудиторских услуг в соответствии с пожеланиями сторон по договору могут быть включены дополнительные сведения. При составлении договора, предусматривающего оказание сопутствующих аудиту услуг, целесообразно предусмотреть раздел, включающий уточнение содержания аудиторского задания.

Контрольные вопросы:

1. Этапы аудиторской проверки.
2. Планирование аудиторской работы и ожидаемые результаты проверки.
3. Подготовка заказа на аудиторские услуги.
4. Оформление договора на аудиторские услуги.

Аудиторское заключение

1. Документирование завершающего этапа аудита.
2. Общие требования к подготовке и составлению аудиторского заключения.

3. Структура и формы аудиторского заключения.
4. События, произошедшие после дата составления и представления бухгалтерской отчетности.
5. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита.
6. Основные принципы подготовки аудиторских заключений по специальным заданиям.

1. Документирование завершающего этапа аудита

На заключительном этапе аудита составляются письменная формация аудитора руководству экономического субъекта и аудиторское заключение. Такая информация является аудиторским отчетом.

Письменная информация (отчет) аудитора руководству (собственникам) проверяемого экономического субъекта готовится и предоставляется во всех случаях обязательного аудита.

При инициативном аудите аудиторские организации обязаны готовить и предоставлять экономическим субъектам письменную информацию аудитора в случаях, если договором на осуществление такого аудита:

предусматривается подготовка по итогам аудита заключения аудитора;

хотя и не предусматривается подготовка заключения аудитора, но должна быть подготовлена письменная информация аудитора.

В аудиторском отчете приводятся сведения о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности. Также вносятся конструктивные предложения по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта. Аудиторский отчет является полным, подробным, в нем отражается объективная информация о направлениях деятельности организации.

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц.

Заключение составляется в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Оно содержит выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности. Бухгалтерская отчетность позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Форма, содержание и порядок представления аудиторского заключения определяются федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Аудиторские организации могут готовить и передавать в устном или письменном виде по ходу осуществления аудита промежуточную информацию. Порядок представления такой информации отражен в стандарте № 22 «Сообщение информации, полученной по результатам аудита, руководству аудируемого лица и представителям его собственника». Как правило, такая информация отражает:

- общий подход аудитора к проведению аудита и его объему, обеспокоенность аудитора по любым ограничениям объема аудита, а также комментарии по поводу уместности любых дополнительных требований руководства организации;

- выбор или изменение руководством организации принципов и методов учетной политики;

- возможное влияние на бухгалтерскую отчетность организации каких-либо значимых рисков и внешних факторов (например, судебных разбирательств);

- разногласия аудитора с руководством организации по вопросам организации бухгалтерского учета и соблюдения учетной политики;

- предполагаемые модификации аудиторского заключения.

2. Общие требования к подготовке и составлению аудиторского заключения

Требования к подготовке и составлению аудиторского заключения приведены в стандарте № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

В частности, 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 иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности», чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например должностными лицами аудируемого лица, советом директоров.

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.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо. Аудитор приводит заявление о том, что его ответственность заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудиторское заключение должно описывать объем аудита с указанием, что аудит был проведен 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. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами России, правилами и стандартами.

Аудиторское заключение должно содержать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

В аудиторском заключении должно быть указано, что аудит проводился на выборочной основе и включал:

изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

оценку 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;

оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству России. При этом для выражения аудиторского мнения используются слова: «По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "УУУ" отражает достоверно во всех существенных отношениях»

В аудиторском заключении должны быть четко указаны основные принципы и методы (применяемый порядок) ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Основные принципы и методы бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности определяются соответствующими нормативными правовыми актами России.

Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда был завершен аудит.

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, заключение подписывается этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение. Она должна быть датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом. Аудитор и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

3. Структура и формы аудиторского заключения.

Стандартом № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» определены основные элементы структуры аудиторского заключения.

Аудиторское заключение включает:

- а) наименование;
- б) адресат;
- в) сведения об аудиторе:

организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на

осуществление им своей деятельности без образования юридического лица:

место нахождения;

номер и дата свидетельства о государственной регистрации;

номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии;

членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) сведения об аудируемом лице:

организационно-правовая форма и наименование;

место нахождения;

номер и дата свидетельства о государственной регистрации;

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора;

з) дату аудиторского заключения;

и) подпись аудитора.

Различают две формы аудиторского заключения:

безоговорочно положительное заключение;

модифицированное аудиторское заключение.

Безоговорочно положительное мнение выражается в том случае, если аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности организации в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Различают следующие виды модифицированного аудиторского заключения:

положительное заключение, содержащее параграф с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

аудиторское заключение с оговоркой;

аудиторское заключение с отказом от выражения мнения;

отрицательное аудиторское заключение. Модифицированное аудиторское заключение составляется в случаях, если имеется:

- ограничение объема работы аудитора;
- разногласие с руководством относительно:
 - допустимости выбранной учетной политики;
 - метода ее применения;

- адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Ограничение объема работы может привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Разногласия с руководством могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отрицательному мнению.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение. Но при этом влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения.

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

Отрицательное мнение следует выражать только в том случае, когда влияние какого-либо разногласия с руководством существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор раскрывает вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать причины этого в аудиторском заключении и дать количественную оценку возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Как правило, данная информация излагается в отдельной части аудиторского заключения, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения.

4. События, произошедшие после дата составления и представления бухгалтерской отчетности.

Требования в отношении действий аудитора по выявлению и оценке событий, возникших после отчетной даты, установлены в стандарте № 10 «События после отчетной даты».

События после отчетной даты – это события, происходящие с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, и факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения.

Аудитору следует принимать во внимание влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность и аудиторское заключение благоприятных и неблагоприятных событий.

В финансовой (бухгалтерской) отчетности необходимо отражать следующие благоприятные и неблагоприятные события, происходящие после окончания отчетного периода:

- а) события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;
- б) события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

Действия аудитора зависят от того, в какой момент подписания аудиторского заключения произошли и обнаружены факты, которые могут повлиять на бухгалтерскую отчетность организации.

Действия аудитора в отношении событий, произошедших до даты подписания аудиторского заключения. Прежде всего аудитор должен установить наличие событий после отчетной даты.

К процедурам для определения событий относят:

анализ методов, установленных руководством организации для определения событий после отчетной даты и оценки их влияния на бухгалтерскую отчетность;

изучение протоколов собраний акционеров, заседаний совета директоров (наблюдательного совета), ревизионной комиссии и исполнительного органа аудируемого лица, проводимых после окончания отчетного периода;

изучение документов службы внутреннего аудита;

анализ промежуточной бухгалтерской отчетности текущего периода, анализ смет, прогнозов движения денежных средств и других соответствующих отчетов руководства;

направление запросов юристам аудируемого лица, в том числе относительно судебных разбирательств и претензий;

направление запросов руководству аудируемого лица относительно событий после отчетной даты. Необходимо выяснить следующие вопросы:

текущее состояние счетов, которые были отражены в учете на основе предварительных данных;

принимались ли новые обязательства, осуществлялись ли новые займы, заключались ли договоры поручительства;

имела ли место или планируется продажа активов;

имели ли место или планируются выпуск новых акций или долговых обязательств, реорганизация или ликвидация аудируемого лица;

имели ли место случаи конфискации государством активов или их гибели, например, в результате пожара или наводнения;

произошли ли какие-либо изменения, связанные с существующими рисками или условными фактами хозяйственной деятельности;

были ли внесены или рассматривается внесение каких-либо нетипичных бухгалтерских проводок;

произошли ли или могут произойти какие-либо события, которые поставят под вопрос надлежащий характер учетной политики, под сомнение обоснованность допущения непрерывности деятельности.

Все существенные события должны быть отражены в бухгалтерском учете и раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отражение событий, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности. В обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности после даты подписания аудиторского заключения. В течение периода, начинающегося с даты подписания аудиторского заключения, ответственность за информирование аудитора о

фактах, которые могут повлиять на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать влияние на отчетность, аудитор должен определить, нужно ли внести изменения в отчетность, обсудить этот вопрос с руководством организации.

Если руководство организации вносит изменения в отчетность, аудитору следует предоставить руководству новое аудиторское заключение по измененной бухгалтерской отчетности. Новое заключение должно быть датировано датой не ранее даты подписания или утверждения измененной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если руководство организации не вносит изменений в отчетность, в то время как аудитор считает, что они должны быть внесены, следует выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение.

Отражение событий, обнаруженных после предоставления пользователям финансовой (бухгалтерской) отчетности. После предоставления пользователям бухгалтерской отчетности аудитор не несет никаких обязательств, касающихся направления любых запросов относительно данной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если после предоставления пользователям отчетности аудитору становится известно о событии или факте, существовавшем на дату подписания аудиторского заключения, ему следует рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра отчетности, обсудить это с руководством организации.

Если руководство организации пересматривает отчетность, аудитору следует проверить предпринятые действия по информированию о сложившейся ситуации всех, кто получил ранее представленную финансовую (бухгалтерскую) отчетность вместе с аудиторским заключением по ней, и предоставить новое заключение по пересмотренной отчетности.

Новое аудиторское заключение должно включать часть, привлекающую внимание к вопросу, и примечание к финансовой (бухгалтерской) отчетности, в котором подробно излагаются основания для пересмотра ранее представленной отчетности и

аудиторского заключения. Новое аудиторское заключение должно быть датировано датой не ранее даты утверждения пересмотренной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если руководство организации не предпринимает мер по информированию пользователей отчетности и не пересматривает отчетность, аудитору следует уведомить лиц, которым подчиняется руководство аудируемого лица, о том, что аудитор самостоятельно предпримет меры для того, чтобы третьи лица не полагались на аудиторское заключение. Предпринятые меры будут зависеть от прав и обязанностей аудитора, а также от рекомендаций юристов аудитора и не должны противоречить законодательству.

5. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита

Стандарт аудиторской деятельности «Письменная информация аудитора руководству экономического, субъекта по результатам проведения аудита» унифицирует требования в отношении содержания, формы и порядка подготовки письменной информации (отчета) аудитора руководству (собственникам) экономического субъекта по результатам аудита.

Аудиторская организация обязана указать в письменной информации все выявленные ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности.

Аудиторская организация может привести в письменной информации аудитора любые сведения, касающиеся проведенного аудита и фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта, которые сочтет целесообразными.

Письменная информация аудитора не может рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках. Она посвящена лишь тем, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки.

Письменная информация аудитора должна быть подписана аудиторами и иными специалистами, непосредственно проводившими аудит.

Письменная информация аудитора должна иметь сквозную нумерацию страниц. Рекомендуется оформлять первую страницу письменной информации аудитора на бланке аудиторской организации либо с угловым штампом аудиторской организации, либо в соответствии с требованиями, предъявляемыми в аудиторской организации к оформлению официальной переписки.

В письменной информации должны содержаться следующие сведения:

реквизиты аудиторской организации, а именно:

официальное наименование и юридический (почтовый) адрес аудиторской фирмы либо фамилия, инициалы и адрес аудитора, осуществляющего свою деятельность самостоятельно;

номер и дата регистрационного свидетельства;

номер и дата выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности;

перечень и специализация всех аудиторов и иных специалистов, принимавших участие в аудите, их фамилии, инициалы, номера и даты выдачи квалификационных аттестатов в случае их наличия, указание обязанностей в ходе проведения аудита;

реквизиты проверяемого экономического субъекта, а именно:

официальное наименование и юридический (почтовый) адрес юридического лица либо фамилия, инициалы и адрес физического лица – индивидуального предпринимателя;

номер и дата регистрационного свидетельства;

перечень должностных лиц (фамилии, инициалы, должность), ответственных за составление бухгалтерской отчетности юридического лица;

указание на период времени, к которому относится документация экономического субъекта, проверенная в ходе аудита, дата подписания письменной информации аудитора;

выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, влияющие или могущие повлиять на ее достоверность;

результаты проверки организации и ведения бухгалтерского учета, составления соответствующей отчетности и состо-

нения системы внутреннего Письменная информация может быть дополнена следующими сведениями:

- особенности выполнения аудиторской проверки;
- данные о количественном составе работников бухгалтерии, структуре бухгалтерии и особенностях применяемой системы бухгалтерского учета;

- перечень основных областей или направлений бухгалтерского учета, которые проверялись;

- сведения о методике и характере (сплошной или выборочный) аудиторской проверки;

- перечень замечаний, указаний на недостатки и рекомендаций;

- оценка количественного расхождения отчетных и (или) налоговых показателей по данным экономического субъекта и прогнозируемых по результатам проверки аудиторской организацией;

- об осуществлении проверок филиалов, подразделений и дочерних фирм;

- оценка и анализ выполнения или исправления замечаний по результатам предшествующих проверок.

Сведения, содержащиеся в письменной информации аудитора, должны быть четкими, краткими, содержательными, без фактических неточностей. В необходимых случаях в письменной информации аудитора должны иметься обоснования количественных расчетов и оценок, ссылки на документы действующего законодательства.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке должно быть указано, какие из сделанных замечаний являются существенными, а какие – нет, влияют или не влияют перечисленные замечания и недостатки на выводы, содержащиеся в аудиторском заключении. В случае подготовки модифицированного заключения в письменной информации аудитора должна содержаться развернутая аргументация причин, приведших к такому мнению аудитора.

Письменная информация аудитора должна быть адресована руководителям и (или) собственникам экономического субъекта.

Письменная информация аудитора может быть передана только следующим лицам:

а) лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг;

б) лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации аудитора в договоре (контракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг;

в) любому другому лицу в случае письменного указания на то в адрес аудиторской организации, подписанного лицом, подписавшим договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг.

Аудиторская организация обязана подготовить в те же сроки, что и аудиторское заключение, окончательный вариант письменной информации.

Письменная информация составляется не менее чем в 2 экземплярах. Письменная информация является конфиденциальной. Экономический субъект вправе распоряжаться сведениями, содержащимися в письменной информации аудитора, по своему усмотрению.

6. Основные принципы подготовки аудиторских заключений по специальным заданиям

Требования к подготовке аудиторских заключений по специальным заданиям регулируются правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям».

Под специальным аудиторским заданием понимается оказание установленных договором с аудиторской организацией услуг по проверке специальной отчетности экономического субъекта, отличной от официальной бухгалтерской отчетности, включая проверку специальной отчетности об отдельных статьях бухгалтерской отчетности, качественном состоянии имущества, использовании капитала и по другим вопросам, непосредственно связанным с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта.

Специальное аудиторское задание может быть обязательным и инициативным.

Обязательное специальное аудиторское задание выполняется по поручению государственных органов в случаях, преду-

смотренных законодательными актами РФ, инициативное – во всех остальных случаях.

Аудиторские организации могут получать специальные аудиторские задания от экономических субъектов, государственных органов либо заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности какого-либо экономического субъекта.

Аудиторские фирмы могут выполнять следующие специальные задания:

проверка отдельных статей бухгалтерской отчетности;

юридическая и экономическая экспертиза договоров, регулирующих гражданско-правовые отношения;

проверка бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с принципами бухгалтерской отчетности, отличными от российских правил бухгалтерского учета;

проверка отчета, подготовленного за ряд смежных лет;

проверка по поручению государственных органов. Перед выполнением специального аудиторского задания определяются цель и характер работы, а также содержание заключения, которое будет представлено аудиторской организацией. Эти вопросы оговариваются в договоре на оказание услуг по выполнению специального аудиторского задания.

Результаты выполненного задания оформляются в заключении. Заключение состоит из трех основных частей: вводной, аналитической и итоговой. В текст аналитической части заключения по специальным аудиторским заданиям могут быть включены графики, таблицы, отражающие ход и результаты промежуточных расчетов, итоги сверки документации, порядок ее движения и другие вопросы. Эти материалы могут быть оформлены в виде приложений к заключению. На них в тексте заключения делаются ссылки, а сами материалы рассматриваются как составная часть заключения.

В этой связи итоговая часть заключения по специальному аудиторскому заданию должна содержать окончательное мнение аудиторской организации по вопросам, сформулированным в специальном аудиторском задании. Итоговую часть рекомендуется начинать словами: «По нашему мнению». Кроме того, заключение должно иметь наименование, адресат, подпись руководителя аудиторской фирмы и дату выдачи заключения.

При составлении заключений по специальным аудиторским заданиям следует придерживаться общей структуры и учитывать особенности выполняемых заданий.

Контрольные вопросы:

1. Аудиторское заключение, общие требования к подготовке и составлению аудиторского заключения.
2. Структура аудиторского заключения.
3. Виды аудиторских заключений.
4. События, произошедшие после дата составления и представления бухгалтерской отчетности.
5. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам аудита.
6. Основные принципы подготовки аудиторских заключений по специальным заданиям.

Аудит учета денежных средств.

1. Цели и задачи аудита учёта денежных средств и источники информации.
2. Методы проверки кассовых операций, операций со счетами в банках.
3. Проверка правильности документального отражения операций с денежными средствами.
4. Проверка законности операций с денежными средствами.

1. Цели и задачи аудита учёта денежных средств и источники информации

Цель аудита денежных средств организаций в изучении организации учета и движения денежных средств и формирования мнения о достоверности показателей учета и отчетности. Объектами учета являются Аудит учета кассовых операций и денежных средств в пути, Аудит операций на расчетных счетах, Аудит операций по валютным счетам, аудит учета денежных документов.

Задачами аудита являются:

*изучить качество инвентаризационной работы и других условий сохранности денежных средств;

*оценить состояние кассовой и расчетно-платежной дисциплины;

*проверить законность и документальную обоснованность операций с денежными средствами и финансовыми вложениями;

*изучить порядок отражения в учете операций с денежными средствами и финансовыми вложениями.

Основными документами, которые необходимо проверить, являются кассовая книга, отчеты кассира, приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера, оправдательные документы к кассовой документации, авансовые отчеты. Кроме того имеются специальные журналы (книги) для регистрации приходных кассовых ордеров, расходных кассовых ордеров, выданных доверенностей, депонентов, платежных (расчетно-платежных) ведомостей.

2. Методы проверки кассовых операций, операций со счетами в банках

Кассовые операции носят массовый характер, поэтому этот сегмент аудиторской проверки является достаточно трудоемким. Однако кассовые операции однообразны, а методы их проверки достаточно просты. Поэтому при проверке данного участка основному аудитору целесообразно привлекать помощников.

Основные аудиторские процедуры, которые используются при проверке кассовых операций: инвентаризация кассы, обследование помещения кассы, опрос, проверка соблюдения установленных на предприятии правил совершения некоторых операций, документальный анализ, прослеживание учетных записей, тестирование оборотов и сальдо по счету 50 «Касса».

При осуществлении аудиторской проверки необходимо убедиться, соответствует ли принятый на предприятии порядок учета денежных средств порядку, установленному нормативными документами:

соблюдение лимита остатка денежных средств и предельною размера расчетов наличными денежными средствами;

применение типовых унифицированных форм первичной документации и организации учета бланков строгой отчетности; соблюдение обязательных условий сохранности денежных средств;

соблюдение условий эксплуатации контрольно-кассовой техники (ККТ).

В целом проведение аудиторской проверки можно представить как ряд последовательных действий, объединенных в этапы, что показано в таблице 1.

Таблица 1 - Этапы аудита операций с наличными денежными средствами.

Проверка условий сохранности денежных средств	Инвентаризация кассовой наличности, оценка качества инвентаризационной работы клиента. Обследование и осмотр оборудования помещения кассы и условий организации работы кассира и эксплуатации ККТ. Оценка организации материальной ответственности Установление порядка санкционирования операций с наличными денежными средствами
Анализ соблюдения кассовой дисциплины	Анализ остатков денежных средств в кассе и соблюдение его лимита. Изучение условий регистрации приходных и расходных кассовых ордеров. Контроль расчетов наличными денежными средствами с юридическими лицами. Контроль целевого использования денежных средств, полученных в банке
Анализ документирования движения денежных средств	Проверка оформления кассовых документов и арифметической точности их итогов и других подсчетов. Анализ документооборота кассовых операций и своевременности сдачи кассовых отчетов. Проверка законности и экономической целесообразности движения денежных средств
Проверка учетных записей	Тестирование (проверка взаимно корреспондирующих счетов) сальдо, дебетовых и кредитовых записей по счету 50 «Касса»

Изучение условий сохранности по существу является подтверждающей оценкой системы внутреннего контроля организации (клиента). В процессе подтверждения СВК аудитор может провести инвентаризацию кассовой наличности. Она должна проходить в присутствии кассира и главного бухгалтера. При инвентаризации кассы необходимо проверить:

имеется ли приказ о назначении кассира:

заключен ли с кассиром договор о полной индивидуальной материальной ответственности установленной формы;

соответствует ли помещение кассы рекомендациям по обеспечению сохранности денежных средств, по технической укрепленности и оснащенности средствами охранно-пожарной сигнализации.

Аудитор анализирует также результаты предыдущих инвентаризаций кассы с точки зрения сроков их проведения, правильности документального оформления, своевременности и правильности выявления результатов и их отражения в учете. В ходе собеседования с руководством клиента следует уточнить, кто персонально санкционирует (подписывает) кассовые документы.

При проверке соблюдения кассовой дисциплины осуществляются следующие процедуры:

по Кассовой книге анализируют остатки денежных средств и сравнивают их с установленным лимитом. Важность данной процедуры обусловлена тем, что несоблюдение лимита остатка денежных средств влечет штрафные санкции, о чем аудитор должен уведомить клиента. При этом следует помнить, что превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение 3 рабочих дней в период выплаты заработной платы сотрудникам предприятия, премий и пособий по временной нетрудоспособности;

на основании расходных кассовых ордеров и договоров с поставщиками аудитор выясняет порядок расчета наличными денежными средствами с юридическими лицами. чтобы размер разовых выплат не превышал установленный предел 60 000 руб., так как эти нарушения приводят к штрафным санкциям;

при оценке целевого использования денежных средств, полученных в банке по чеку, необходимо помнить, что предприятие самостоятельно определяет направления использования.

Обслуживающий банк при необходимости может предъявлять к предприятию соответствующие требования.

3. Проверка правильности документального отражения операций с денежными средствами

Анализ документирования кассовых операций предполагает прежде всего установления:

- наличия журналов регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;

- правильности оформления приходных и расходных кассовых ордеров, Кассовой книги, журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров – полнота заполнения всех необходимых реквизитов, отсутствие исправлений, помарок, подчисток, наличие или отсутствие штампов на кассовых документах («Получено», «Оплачено»);

- наличия необходимых подписей в получении денег (для этого надо выборочно проверить на соответствие подписи в расходных ордерах и платежных ведомостях, доверенностях и других документах);

- правильности арифметических подсчетов в Кассовой книге и отчетах кассира;

- своевременности представления кассовых отчетов в бухгалтерию для проверки.

При проверке учетных записей особое внимание уделяется выяснению полноты и своевременности оприходования денежных средств, поступивших в кассу из различных источников.

Как правило, проверка дебетового оборота по дебету счета 50 «Касса» осуществляется с выборочным привлечением первичных оправдательных документов:

- поступления денежных средств из банка подтверждаются записями по кредиту счета 51 «Расчетные счета» и данных выписок банка;

- полнота оприходования выручки контролируется по кредиту счета 90/1 «Выручка» и данных товарно-кассовых отчетов, счетов-фактур, накладных или записей в книге кассира-операциониста;

возврат неиспользованных авансов подтверждается записями по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и приходными кассовыми ордерами;

прочие поступления денежных средств подтверждаются записями по кредиту счетов: 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

Проверяя расходование наличных денежных средств из кассы, аудитор должен обратить внимание на юридическую обоснованность их списания: наличие приказов и распоряжений на премирование, на оказание материальной помощи, на командировки, доверенностей от сторонних организаций, исполнительных листов и других. Тестирование оборота по кредиту счета 50 «Касса» проводится по каждому направлению использования денежных средств:

выплата заработной платы персоналу подтверждается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с привлечением расходных кассовых ордеров и платежных ведомостей;

выдача денежных средств в подотчет контролируется по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» на основании приказов и авансовых отчетов;

оплата счетов поставщиков и других контрагентов подтверждается записями по счетам: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с привлечением счетов-фактур и договоров;

сдача выручки в банк подтверждается в зависимости от условий ее инкассации по дебету счетов: 57 «Переводы в пути», 51 «Расчетные счета» и данных расходных кассовых ордеров, препроводительных ведомостей и выписок банка;

прочие виды расходования наличных денежных средств подтверждаются записями по счетам: 58 «Финансовые вложения», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

В ходе изучения и проверки учетных записей аудитор устанавливает правильность указанных корреспонденции, выявляет нетиповые бухгалтерские записи, не соответствующие требованиям Плана счетов и Инструкции по его применению.

Если в кассе организации хранятся денежные документы (почтовые марки, проездные билеты и др.), аудитору необходимо проверить:

- правильность учета денежных документов (поступление и списание денежных документов оформляется кассовыми приходными и расходными документами и отражается в книге по движению денежных документов; кассир составляет отчет о движении денежных документов и сдает его главному бухгалтеру);

- правильность составления бухгалтерских проводок по счету 50/3 «Денежные документы» и записей в книге по учету и движению денежных документов, изучить организацию аналитического учета денежных документов.

Практика аудиторских проверок свидетельствует, что наиболее распространенными нарушениями, выявляемыми в ходе проверки кассовых операций, являются:

- формальная регистрация приходных и расходных кассовых ордеров и оформление их ненадлежащим образом;

- несоблюдение предельного размера расчетов наличными с юридическими лицами;

- некорректное отражение кассовых операций в учетных регистрах;

- расчеты наличными с населением за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги (без применения контрольно-кассовой техники, без регистрации контрольно-кассовой техники в налоговых органах).

4. Проверка законности операций с денежными средствами

Основные нарушения – злоупотребления, хищения, ошибки – в области кассовых операций весьма разнообразны. Это может быть прямое хищение денежных средств. Оно либо ничем не замаскировано, либо закамуфлировано неоформленными документами и расписками. Достаточно распространено не оприходование поступивших денежных сумм с целью присвоения. Эти суммы могут поступить из банка, от физических и юридических лиц по приходным ордерам и юридических лиц по доверенностям. Нередки случаи излишнего списания денег по кассе путем повторного использования одних и тех же докумен-

тов, неправильных подсчетов итогов в кассовых документах и отчетах, путем списания сумм без оснований или по подложным документам, с помощью подлога в законно оформленных документах с увеличением сумм списаний.

Широкое распространение имеет присвоение сумм, законно начисленных разным лицам и организациям. Такие операции проделываются с депонированной заработной платой и средствами, начисленными по другим основаниям, а также с суммами причитающимися другим организациям. По отношению к другим экономическим субъектам используются также расчеты наличными денежными средствами в размерах, превышающих предельную величину. Большие возможности для злоупотреблений заключаются в некорректном отражении кассовых операций в регистрах синтетического учета.

Контрольные вопросы:

1. Цели и задачи аудита учёта денежных средств.
2. Методы проверки кассовых операций, операций со счетами в банках.
3. Проверка правильности документального отражения операций с денежными средствами.
4. Проверка законности операций с денежными средствами.

Аудиторская проверка расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

1. Цели проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами и источники информации.
2. Проверка правильности документального отражения операций по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами.
3. Проверка соответствия данных бухгалтерского учета данным, отраженным в отчетности экономического субъекта.

1. Цели проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами и источники информации

Цель проверки расчетов с бюджетом по налогам и сборам заключается в подтверждении законности формирования налогооблагаемой базы и расчетов с бюджетом по различным налогам борам. При этом решается комплекс взаимосвязанных задач:

проверка правильности определения объекта налогообложения;

арифметическая проверка формирования налогооблагаемой базы с учетом применяемых налоговых льгот;

пересчет суммы налогов;

инспектирование организации бухгалтерского учета расчетов с бюджетом;

проверка своевременности и полноты уплаты платежей в бюджет.

Аудит расчетов целесообразно осуществлять по двум направлениям:

проверка расчетов по социальному страхованию и обеспечению;

проверка расчетов с бюджетом по налогам и сборам.

Проверка налога на доходы физических лиц и единого социального налога (ЕСН), как правило, проводится одновременно с проверкой расчетов с персоналом по оплате труда и по прочим операциям. Аудит налога на добавленную стоимость целесообразно проводить в цикле проверки операций с поставщиками и покупателями. Однако методика проверки этих налогов идентична аудиторским процедурам при проверке расчетов с бюджетом по налогам и сборам.

2. Проверка правильности документального отражения операций по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами

Проверка налога на доходы физических лиц и отчислений по социальному страхованию и обеспечению, как правило, проводится одновременно с проверкой расчетов с персоналом по оплате труда и по прочим операциям. Аудит налога на добавленную стоимость целесообразно проводить в цикле проверки операций с поставщиками и покупателями. Однако методика проверки этих налогов идентична аудиторским процедурам при проверке расчетов с бюджетом по налогам и сборам.

Налогоплательщики делятся на две группы. К первой относятся работодатели, производящие выплаты наемным работ-

никам, ко второй группе – индивидуальные предприниматели и адвокаты.

Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям, он признается налогоплательщиком по каждому отдельно взятому основанию. Например, если индивидуальный предприниматель нанимает на работу сотрудников, он исчисляет и уплачивает налоги со своих доходов (как отдельный хозяйствующий субъект) и с доходов, начисленных работникам (как работодатель).

При проверке расчетов по социальному страхованию и обеспечению аудитору необходимо проверить:

- правильность определения фонда оплаты труда для начисления;

- правильность применения ставок налога в зависимости от категории налогоплательщика и налоговой базы;

- правильность и обоснованность использования налоговых льгот;

 - своевременность и полноту перечисления налогов;

- правильность отражения в бухгалтерском учете операций по начислению;

- соответствие записей аналитического и синтетического учета по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» записям в Главной книге и балансе;

- правильность и своевременность составления форм отчетности по и своевременность их представления,

- правильность и своевременность составления форм отчетности по пенсионным взносам на обязательное пенсионное страхование.

Аудит расчетов с бюджетом осуществляется по видам налогов. Для этих целей в бухгалтерском учете используется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Аналитический учет этому счету ведется по видам налогов. К счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» могут быть открыты следующие субсчета:

 - расчеты по НДФЛ;

 - расчеты по налогу на прибыль;

 - расчеты по НДС;

 - расчеты по налогу на имущество;

 - транспортный налог;

земельный налог;
и др.

Проверка расчетов с бюджетом осуществляется в соответствии с Налоговым кодексом РФ и местным налоговым законодательством.

На начальном этапе аудита следует провести тестирование системы налогообложения, т. е. выяснить, по каким налогам и сборам организация осуществляет расчеты с бюджетом. Проверке могут быть подвергнуты Главная книга и оборотно-сальдовая ведомость.

3. Проверка соответствия данных бухгалтерского учета данным, отраженным в отчетности экономического субъекта

При проверке по каждому виду расчетов с бюджетом по налогам и сборам аудитору необходимо проверить:

состояние системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с бюджетом (используется тестирование, вопросы);

правильность исчисления налогооблагаемой базы (используются процедуры инспектирования документов, пересчета);

правильность и обоснованность применения налоговых льгот (проверяются документы, подтверждающие право применения налоговых льгот);

правильность применения ставок налогов и платежей (используются процедуры проверки действующего законодательства);

своевременность и полноту уплаты платежей в бюджет (используются процедуры инспектирования журналов-ордеров, карточек по счетам, справок бухгалтерии, выписок банка, налоговых деклараций и расчетов);

правильность ведения аналитического и синтетического учета по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (используются процедуры инспектирования рабочего Плана счетов, журналов-ордеров, карточек по счетам, Главной книги).

Тестируются обороты по дебету счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяй-

ства», 44 «Расходы на продажу», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 90 «Продажи», 91 « Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». По дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» тестируются суммы, фактически перечисленные в бюджет;

соответствие записей в аналитическом и синтетическом учете, в Главной книге и балансе предприятия по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» (используются процедуры инспектирования, пересчета сумм).

Контрольные вопросы:

1. Цели проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами.

2. Аудиторская проверка правильности документального отражения операций по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами.

3. Методика аудиторской проверки соответствия данных бухгалтерского учета данным, отраженным в отчетности экономического субъекта.

Аудиторская проверка учета расчетных и кредитных операций

1. Источники информации для проверки расчетных операций.
2. Аудиторские процедуры проверки расчетных операций.
3. Аудит кредитов, займов.

1. Источники информации для проверки расчетных операций

Для проведения аудиторской проверки расчетного, валютного и прочих счетов в банках аудитор должен помнить ряд важнейших правил.

Так, в соответствии с гл. 45 ГК РФ по договору банковского счета банк обязуется принимать и зачислять поступающие на счет, открытый клиенту (владельцу счета), денежные средства, выполнять распоряжения клиента о перечислении и выдаче

соответствующих сумм со счета, а также проведении других операций по счету.

Банк может использовать имеющиеся на счете денежные средства, гарантируя право клиента беспрепятственно распоряжаться этими средствами. Но он не вправе определять и контролировать направления использования денежных средств клиента и устанавливать другие, не предусмотренные законом или договором банковского счета ограничения его права распоряжаться денежными средствами по своему усмотрению. При заключении договора банковского счета клиенту или указанному им лицу открывается счет в банке.

Права лиц, осуществляющих от имени клиента распоряжения о перечислении и выдаче средств со счета, удостоверяются клиентом путем представления банку документов, предусмотренных законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и договором банковского счета. Клиент может дать распоряжение банку о списании денежных средств со счета по требованию третьих лиц. Обычно это связано с исполнением клиентом своих обязательств перед этими лицами.

Банк обязан совершать для клиента операции, предусмотренные законом для счетов данного вида, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота, если договором банковского счета не предусмотрено иное.

В случаях, предусмотренных договором банковского счета, клиент оплачивает услуги банка по совершению операций с денежными средствами, находящимися на счете. Плата за услуги банка может взиматься банком по истечении каждого квартала из денежных средств клиента, находящихся на счете, если иное не предусмотрено договором банковского счета.

Если иное не предусмотрено договором банковского счета, за пользование денежными средствами, находящимися на счете клиента, банк уплачивает проценты. Их сумма зачисляется на счет в сроки, предусмотренные договором, а в случае, когда такие сроки не оговорены, – по истечении каждого квартала. Проценты уплачиваются банком в размере, определяемом договором банковского счета, а при отсутствии в договоре соответ-

ствующего условия – в размере, обычно уплачиваемом банком по вкладам до востребования.

Денежные требования банка к клиенту, связанные с кредитованием счета и оплатой услуг банка, а также требования клиента к банку об уплате процентов за пользование денежными средствами прекращаются зачетом, если иное не предусмотрено договором банковского счета. Зачет указанных требований осуществляется банком. Банк обязан информировать клиента о произведенном зачете в порядке и в сроки, которые предусмотрены договором, а если соответствующие условия сторонами не согласованы – в порядке и в сроки, которые являются обычными для банковской практики предоставления клиентам информации о состоянии денежных средств на соответствующем счете.

Списание денежных средств со счета осуществляется банком на основании распоряжения клиента.

При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований денежные средства списываются в строгой очередности.

В первую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов.

Во вторую очередь списание происходит по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору.

В третью очередь списание должно последовать по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту).

В четвертую очередь осуществляется списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди.

В пятую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение прочих денежных требований.

В шестую очередь удовлетворяются требования по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

В случаях несвоевременного зачисления на счет поступивших клиенту денежных средств либо их необоснованного списания банком со счета, а также невыполнения указаний клиента о перечислении денежных средств со счета либо об их выдаче со счета, банк обязан уплатить на эту сумму проценты в порядке и в размере, предусмотренных ст. 395 ГК РФ.

Банк гарантирует тайну банковского счета и банковского вклада, операций по счету и сведений о клиенте. Сведения, составляющие банковскую тайну, могут быть предоставлены только самим клиентам или их представителям.

Государственным органам и их должностным лицам такие сведения могут быть предоставлены исключительно в случаях и в порядке, предусмотренных законом. В случае разглашения банком сведений, составляющих банковскую тайну, клиент, права которого нарушены, вправе потребовать от банка возмещения причиненных убытков.

В соответствии со ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны в десятидневный срок письменно сообщить в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии счетов. Согласно ст. 46 НК РФ взыскание налога, сбора, а также пени может производиться за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента-организации в банках. При этом инкассовое поручение (распоряжение) на перечисление налога в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд направляется налоговым органом в банк, где открыты счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента. Такое распоряжение подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации. Инкассовое поручение налогового органа на перечисление налога должно содержать

указание на те счета налогоплательщика или налогового агента, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению.

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и валютных счетов налогоплательщика или налогового агента, за исключением ссудных и бюджетных счетов. Взыскание налога с валютных счетов производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Банка России на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель налогового органа одновременно с инкассовым поручением направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента.

Не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика или налогового агента, если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку распоряжение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика или налогового агента, если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога. В этом случае используются такие первичные документы, как платежные поручения, платежные требования-поручения, объявления на взнос наличными, чековые книжки, реестры чеков, аккредитивы, кредитные договоры, выписки банка.

Бухгалтерская отчетность должна включать в себя: баланс по форме № 1, приложение к балансу по форме № 5, отчет о движении денежных средств по форме № 4.

Банковские кредиты находят отражение в бухгалтерском балансе (форма № 1) и отчете о движении денежных средств (форма № 4), т.е. в официальных бухгалтерских отчетах.

Для составления плана и программы аудиторской проверки расчетных операций аудитор может воспользоваться перечнем вопросов (табл. 2).

Таблица 2 - Вопросы для проверки

Вопрос	Вариант	Информация или документ, который следует запросить	Назначаемая аудиторская процедура
1. Предприятие имеет один расчетный счет?	Да	Договор с банком, выписки банка, первичные документы	«Расчет 1.1.1»
	Нет	Договоры с банками, выписки банка, первичные документы	«Расчет 1.1.1» – повторяется п раз
2. Предприятие имеет валютный счет?	Да	Договор	Переход к вопросу 3
	Нет		
3. Предприятие имеет один валютный счет?	Да	Выписки банка, первичные документы	«Расчет 1.1.1»
	Нет	Договоры, выписки банка, первичные документы	«Расчет 1.1.1» – повторяется п раз
4. Предприятие получает валюту на командировочные расходы?	Да	Заявки на приобретение валюты	«Расчет 1.1.6»
	Нет		Переход к вопросу 5
5. Предприятие использует аккредитивную форму расчетов?	Да	Договоры на открытие аккредитива	«Расчет 1.1.1»
	Нет		

2. Аудиторские процедуры проверки расчетных операций

В ходе аудиторской проверки аудитору следует определить круг счетов (расчетных, валютных, ссудных, бюджетных, текущих и др.), открытых предприятием в банках. По каждому счету проверяется наличие договора, факт уведомления налоговой службы (в

соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации уведомлению подлежат расчетные счета). Параметры каждого счета сверяются со сведениями о рублевых счетах в банках и иных кредитных учреждениях, действующих на территории Российской Федерации по состоянию на « » г. Эта форма представляется в налоговый орган ежеквартально не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Перечень номеров счетов вручается всем, участвующим в проверке.

При обнаружении перечисления средств на счета или со счетов, не указанных в перечне, проверяющий должен сообщить об этом ведущему аудитору.

Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности оборотов и сальдо по счетам предприятия в банках применяются следующие аудиторские процедуры: «Расчет 1.1.1» – проверка полноты банковских выписок по расчетному счету (счетам) и документов к ним; «Расчет 1.1.2» – проверка соответствия сумм по выпискам банка по расчетному счету (счетам) суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах; «Расчет 1.1.1» – проверка полноты банковских выписок по валютному счету (счетам) и документов к ним; «Расчет 1.1.2» – проверка соответствия сумм по выпискам банка по валютному счету (счетам) тем суммам, что указаны в приложенных к ним первичных документах; «Расчет 1.1.3» – проверка правильности определения курсовых разниц по валютному счету; «Расчет 1.1.4» – проверка правильности отражения в учете операций по покупке валюты.

3. Аудит кредитов, займов.

Цель данной аудиторской проверки – получить достаточные доказательства достоверности показателей отчетности, отражающих задолженность организации по полученным заемным средствам.

Для достижения цели аудиторской проверки учета кредитов и займов необходимо проверить:

реальность и документированность кредитов и займов;
обоснованность получения кредитов и займов (источники получения заемных средств);

целевое использование заемных средств, полноту и своевременность их погашения (на какие цели использованы заемные средства, как погашается задолженность по кредитам и займам, наличие просроченных задолженностей);

оценку остатков по непогашенным кредитам и займам и уплаты процентов по ним (учет процентов по кредитам, участие процентов в оценке имущества и в формировании финансовых результатов);

ведение синтетического и аналитического учета операций по кредитам и займам (применение счетов учета кредитов и займов, отражение операций получения и погашения заемных средств, соблюдение принципов формирования финансовых результатов).

Операции по получению и погашению кредитов, займов и начислению процентов по ним аккумулируются на счетах: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»*.

При этом по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» проверяется информация о состоянии краткосрочных (на срок не более 12 мес.) кредитов и займов. Счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» предназначен для проверки долгосрочных (на срок более 12 мес.) кредитов и займов, полученных организацией.

Указанная краткосрочная и (или) долгосрочная задолженность может быть срочной и (или) просроченной. Срочной считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (продлонгирован) в установленном порядке. Просроченной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Методика проверки кредитов и займов включает следующие направления.

Аудитор подтверждает наличие кредитных договоров и договоров займа. При проверке он выясняет, отвечают ли имеющиеся в наличии договоры нормам Гражданского кодекса РФ.

В соответствии с Кодексом кредитные договоры могут заключаться только с банком или иной кредитной организацией, которая имеет соответствующую лицензию на такие операции.

Все операции, связанные с выдачей и погашением кредитов, регулируются правилами банков и кредитными договорами между предприятием-заемщиком и банком на договорной основе. Анализируя договоры, аудитор устанавливает, предусматриваются ли в них:

- цель кредитования;
- сроки кредита;
- порядок и условия выдачи и погашения кредита;
- формы обеспечения обязательств;
- процентные ставки, порядок и сроки уплаты процентов;
- обязательства, права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита;
- перечень документов и периодичность их представления банку;
- другие условия.

Проверка правильности оформления договоров займа также осуществляется в соответствии с Гражданским кодексом РФ. В договорах займа следует предусмотреть: предмет договора, выполнение обязательств по уплате процентов, обязательства по уплате суммы займа, прочие условия.

Далее контролируется целевой характер полученных кредитов и займов. Аудитор принимает во внимание объект кредитования: на инвестиционную деятельность организации, на приобретение товарно-материальных ценностей.

Для проверки следует руководствоваться ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

Затраты по полученным займам и кредитам, относящиеся к приобретению или строительству инвестиционного актива, должны включаться в стоимость этого актива и погашаться путем начисления амортизации.

К инвестиционным активам относятся объекты основных средств, имущественные комплексы и другие аналогичные активы. Включение затрат по полученным займам и кредитам в первоначальную стоимость инвестиционного актива прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету в качестве объекта основных средств или имущественного комплекса. Проверка осуществляется по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Далее затраты по кредитам и займам учитываются как операционные расходы организации.

Затраты, связанные с получением и использованием займов и кредитов, включают: проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам: проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям; дополнительные затраты; курсовые и суммовые разницы.

В случае, если организация использует полученные займы и кредиты для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, других ценностей (работ, услуг) или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты, то расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов относятся на увеличение дебиторской задолженности. Проверке подвергаются обороты, По дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При поступлении материально - производственных запасов и иных ценностей дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, т. е. с отнесением указанных затрат на операционные расходы.

Параллельно аудитор осуществляет проверку целевого использования кредитных, заемных средств. Он устанавливает, на какие цели использован кредит, соответствуют ли эти цели условиям договора на получение кредита. При этом сопоставляются суммы, отраженные в договоре, с документами на оплату и поставку ценностей (выписки банка, авансовые отчеты, счета-фактуры, накладные).

Аудитор проверяет своевременность поступления кредитов и займов. Одновременно следует проконтролировать полностью и своевременность погашения кредитов, займов и уплаты процентов по ним. Проверке подвергаются кредитные договоры и договоры займа, выписки банка со счетов, отчеты кассира. Проверка полноты получения и погашения кредита, займа означает сверку сумм в договорах, выписках банка и отчетах кассира. В процессе проверки обращается внимание на периодичность получения или погашения кредитов и займов и суммы

платежей. Сопоставляются даты в договорах, выписках банка, отчетах кассира.

Аудитор должен обратить внимание на правильность учета процентов по кредитам.

Инспектируются обороты по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Анализируются правильность и своевременность уплаты процентов в соответствии с заключенным договором. При необходимости аудитор может провести арифметическую проверку условий предоставления кредита, займа и начисления процентов.

На заключительном этапе аудитор оценивает правильность отражения в учете операций по получению и погашению кредита, займа. При этом изучается организация аналитического и синтетического учета по счетам: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Проверка аналитического учета осуществляется по видам кредитов и займов, кредитным организациям и другим заимодавцам и отдельным кредитам и займам.

В рамках этого направления необходимо проконтролировать перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную в соответствии с установленной учетной политикой, если это предусмотрено учетной политикой организации).

При проверке погашения кредитов, займов и уплаты процентов инспектируются записи по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и кредиту счетов учета денежных средств.

Правильность ведения синтетического и аналитического учета подтверждается соответствующими суммами в Главной книге и бухгалтерском балансе.

Контрольные вопросы:

1. Источники информации аудита расчетных операций.
2. Аудиторские процедуры проверки расчетных операций.
3. Аудиторская проверка кредитов, займов.

Аудиторская проверка операций с основными средствами и нематериальными активами

1. Проверка наличия и сохранности основных средств.
2. Аудит первичных документов по движению основных средств.
3. Аудит организации учета основных средств.
4. Проверка расходов на ремонт основных средств.
5. Аудит начисления амортизации.
6. Аудит переоценки основных средств.
7. Аудит операций с нематериальными активами

1. Проверка наличия и сохранности основных средств

Информация о наличии и движении основных средств организации аккумулируется на активном счете 01 «Основные средства».

Аудит основных средств предусматривает проверку находящихся на балансе организации основных средств и включает следующие направления проверки.

Проверка наличия и сохранности основных средств. В процессе аудита определяются обеспеченность организации основными средствами, размещение отдельных объектов основных Средств по подразделениям организации, соблюдение действующего порядка их учета. Бухгалтерский учет основных средств должен вестись в целях обеспечения контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету. Аудитору необходимо:

убедиться в наличии инвентарных номеров, присвоенных каждому объекту основных средств при принятии их к бухгалтерскому учету;

установить соблюдение документального оформления учета основных средств при их оприходовании, перемещении и выбытии;

определить правильность ведения аналитического учета объектов основных средств по видам;

установить условия эксплуатации основных средств и своевременность проведения ремонта.

При аудите устанавливается перечень должностных лиц организации, на которых возложена ответственность за поступление, выбытие и внутреннее перемещение объектов основных средств и наличие договоров о материальной ответственности. Проверка основных средств сопровождается инспектированием инвентаризационных материалов. Обращается внимание на сроки проведения инвентаризации основных средств, закрепленные в Учетной политике для целей бухгалтерского учета, и соблюдение установленных сроков. Проверка инвентаризационных материалов осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: соблюдение порядка проведения инвентаризации, состав инвентаризационной комиссии, оформление результатов инвентаризации.

2. Аудит первичных документов по движению основных средств

Включает проверку документов по форме и по существу отраженных операций. Аудитор должен установить наличие первичных документов по учету основных средств: актов о приеме-передаче объектов основных средств, инвентарных карточек, накладных на внутреннее перемещение, актов о списании.

Не соблюдая документальное оформление операций по движению основных средств, организация нарушает ст. 9 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. Федерального закона от 30 июня 2003 г. № 86-ФЗ), а также постановление Госкомстата РФ от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичных учетных документов по учету основных средств». Согласно Закону «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет основных средств ведется на основании первичных документов. Акт формы ОС-1 применяется для учета ввода объектов в эксплуатацию, оформления внутреннего перемещения основных средств из одного структурного подраз-

деления организации в другое, оформления передачи основных средств со склада (из запаса) в эксплуатацию, а также для исключения из состава основных средств при передаче или продаже другой организации.

При оформлении приемки основных средств акт составляется в одном экземпляре на каждый объект членами приемочной комиссии, назначенной распоряжением (приказом) руководителя организации. Акт после его оформления с приложенной технической документацией, относящейся к данному объекту, передается в бухгалтерию, подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации или лицом, на это уполномоченным.

При оформлении внутреннего перемещения основных средств акт выписывается в 2 экземплярах работником структурного подразделения организации-сдатчика. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика передается в бухгалтерию, второй – структурному подразделению организации-сдатчика.

Пообъектный аналитический учет основных средств ведется бухгалтерией в инвентарных карточках учета основных средств. В инвентарных карточках приводятся основные данные по объекту: первоначальная стоимость, срок полезного использования, способ начисления амортизации, норма амортизации, освобождение от начисления амортизации (если оно имеется).

Проверка операций по выбытию основных средств предполагает обязательную проверку наличия первичных документов на выбытие основных средств, а именно актов о списании основных средств (форма № ОС-4), о списании автотранспортных средств (форма № ОС-4а), актов о приеме-передаче объекта основных средств (форма № ОС-1). Акты на списание оформляются при выбытии вследствие физического и морального износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях. Акт составляют в 2 экземплярах, подписывают члены комиссии, руководитель комиссии или уполномоченное им лицо.

Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй – остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реали-

зации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания. Данные результатов списания вносятся в инвентарную карточку объекта основных средств. Акты о приеме-передаче объектов основных средств оформляются при продаже, безвозмездной передаче, передаче в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций.

Проверка представленных аудиту первичных документов по форме подразумевает соответствие унифицированной форме документа.

Проверка по существу означает законность и целесообразность данной операции по движению основных средств.

3. Аудит организации учета основных средств

Предполагает проверку организации бухгалтерского учета операций с основными средствами по общей и детальной методике.

Общая методика предполагает проверку остатков по счету 01 «Основные средства» в бухгалтерской отчетности, Главной книге и журнале-ордере с ведомостью по счету 01 «Основные средства». В бухгалтерском балансе основные средства оцениваются по остаточной стоимости (первоначальная стоимость минус сумма начисленной амортизации). Первоначальная стоимость и сумма начисленной амортизации приводятся в форме № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу».

Проверка по счету 01 «Основные средства» предполагает проверку объектов основных средств, принятых к бухгалтерскому учету (введенных в эксплуатацию).

Следующим этапом является проверка журнала-ордера и ведомости по счету 01 «Основные средства», которая включает проверку по корреспондирующим счетам. При вводе объекта в эксплуатацию смотрятся корреспонденция счетов по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При аудите выбытия основных средств учитываются направления выбытия основных средств: продажа, передача по договорам мены и дарения, передачи в качестве вклада в уставный капитал, списание по причине морального и физического

износа, списание в случае недостачи, порчи и чрезвычайных обстоятельств и др.

Аудитор устанавливает наличие отдельного аналитического счета для учета выбытия объектов основных средств 01, субсчет «Выбытие основных средств». Проверка операций по их выбытию осуществляется в рамках данного субсчета. В дебет этого субсчета должна переноситься первоначальная стоимость выбывающего объекта, в кредит – сумма начисленной амортизации. При проверке корреспонденции счетов по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 01, субсчет «Выбытие основных средств» подтверждается остаточная стоимость выбывающего объекта.

Проверка синтетического и аналитического учета операций с основными средствами предполагает сверку сумм в регистрах синтетического и аналитического учета. Проверке подвергаются журнал-ордер с ведомостью по счету 01 «Основные средства» и инвентарные карточки учета основных средств или инвентарный список объектов основных средств.

4. Проверка расходов на ремонт основных средств

Зависит от способа проведения ремонта (подрядным или хозяйственным способом) и отражения в бухгалтерском учете произведенных расходов на ремонт основных средств, избранного организацией и закрепленного в ее учетной политике.

Аудитор осуществляет проверку первичных документов по произведенным расходам на ремонт основных средств по форме и по существу отраженных операций.

При проведении ремонта подрядным способом проверяются договоры с подрядными ремонтными организациями по существу: предмет договора, цена работ, условия выполнения работ, сроки сдачи работ и т. д. Выполнение ремонтных работ подтверждается сметой расходов и актом выполненных работ. При аудите устанавливается и проверяется соответствие избранною и закрепленного в учетной политике метода учета расходов на ремонт основных средств фактическому отражению операций в бухгалтерском учете.

Разделяют 3 способа отражения в учете расходов на ремонт основных средств:

фактически произведенные расходы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся;

фактически произведенные затраты списываются за счет резерва расходов на ремонт основных средств:

фактически произведенные затраты могут быть учтены как расходы будущих периодов и равномерно в течение отчетного года включаться в текущие расходы.

При создании резерва на ремонт основных средств проверяются документы, подтверждающие правильность определения ежемесячных отчислений в ремонтный фонд: дефектные ведомости (обосновывающие необходимость проведения ремонтных работ), сметы на проведение ремонтов, нормативы и данные о сроках проведения ремонтов, итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств.

Проводится аудит организации бухгалтерского учета расходов на ремонт по корреспондирующим счетам. Анализируются проводки по дебету счетов: 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов: 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 96 «Резервы предстоящих расходов».

Одновременно аудитор проверяет соответствие записей в первичных документах, отражающих расходы на ремонт, записям и суммам по корреспондирующим счетам бухгалтерского учета.

Проводится проверка правильности отражения в налоговом учете расходов на ремонт основных средств в зависимости от избранного в учетной политике для целей налогообложения метода списания расходов в налоговом учете: одновременно в размере фактически произведенных затрат в том отчетном периоде, в котором расходы были осуществлены; равномерно в течение нескольких отчетных периодов посредством создания резерва под предстоящие расходы на ремонт основных средств.

5. Аудит начисления амортизации

Осуществляется проверка актов о приеме-передаче объекта основных средств, инвентарных карточек учета объекта основных средств и ведомостей начисления амортизации объекта основных средств.

Аудитор устанавливает наличие основных средств, их первоначальную стоимость, срок полезного использования и порядок начисления амортизации в соответствии с действующими нормами амортизации.

Аудиторской проверке подлежит порядок начисления амортизации основных средств согласно учетной политике.

Применяют следующие методы начисления амортизации для целей бухгалтерского учета:

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

При этом в налоговом учете применяют два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный.

Следует обратить внимание на порядок списания стоимости основных средств до 10 000 руб. Объекты основных средств стоимостью не более 10 000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей, а также приобретенные книги, брошюры и т. п. издания, разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением. Следовательно, контролируется наличие инвентарных карточек и на эти списанные объекты основных средств.

При проверке правильности начисления амортизации контролируются срок полезного использования, норма и сумма амортизации поданным инвентарных карточек и ведомостей начисления амортизации. При этом устанавливается закреплен-

ный в учетной политике и применяемый организацией метод начисления амортизации основных средств.

Проверяется период, в течение которого начисляется амортизация. При этом следует учитывать, что начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится либо до полного погашения стоимости этого объекта, либо списания его с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта, либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Несоблюдение периода начисления амортизации может привести к завышению расходов и занижению налогооблагаемой прибыли.

Осуществляется проверка организации бухгалтерского учета начисления и списания сумм амортизации по корреспондирующим счетам: по дебету счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств»; по дебету счета 02 «Амортизация основных средств» и кредиту счета 01, субсчет «Выбытие основных средств».

6. Аудит переоценки основных средств

Аудитор должен установить своевременность проведения переоценки основных средств. При отражении сроков проведения переоценки в учетной политике организации при аудите проверяется своевременность переоценок в соответствии с учетной политикой.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» коммерческая организация может не чаще 1 раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Результаты проведенной по состоянию на 1-е число отчетного года переоценки объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Аудитор обращает внимание на соблюдение принципов переоценки основных средств: требования о переоценке группы однородных объектов и способов проведения переоценок путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным ценам. Аудитор осуществляет проверку документов на переоценку: приказа руководителя о проведении переоценки, экспертного заключения о стоимости отдельных объектов основных средств, оценки бюро технической инвентаризации и пр.

При аудиторской проверке устанавливается правильность порядка отражения результатов переоценки, которая зависит от двух факторов:

наличия переоценки объектов основных средств в предыдущие отчетные периоды;

результатов переоценки объектов основных средств в прошлые отчетные периоды (дооценка, уценка).

От этих факторов зависит порядок отражения в учете результатов переоценки основных средств.

По впервые переоцениваемым объектам основных средств сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации и отражается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал», а сумма уценки относится на нераспределенную прибыль и отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По ранее переоцениваемым основным средствам порядок отражения уценки и дооценки зависит от того, как изменилась их первоначальная стоимость в результате предыдущих переоценок. Осуществляется проверка организации бухгалтерского учета результатов переоценки основных средств по корреспондирующим счетам.

7. Аудит операций с нематериальными активами

Аудит нематериальных активов (НМА) осуществляется аналогично аудиту основных средств.

Для проверки системы бухгалтерского учета нематериальных активов организации используются тесты средств внутреннего контроля и аудиторские процедуры проверки по существу.

В процессе аудита следует получить ответы на вопросы, которые ПОЗВОЛЯТ составить мнение о состоянии системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций с нематериальными активами:

- соответствует ли оценка НМА действующему законодательству;

- правильно ли организован документальный учет операций с НМА при их приобретении, оприходовании и выбытии;

- организован ли раздельный синтетический и аналитический учет НМА в организации;

- полно и своевременно ли отражены НМА в аналитическом учете;

- осуществляется ли инвентаризация НМА;

- осуществляется ли контроль за НМА со стороны руководства организации;

- правильно ли начисляется амортизация НМА в целях бухгалтерского и налогового учета;

- соответствует ли порядок организации бухгалтерского учета НМА типовому Плану счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению и рабочему Плану счетов организации.

Проверка достоверности данных бухгалтерского учета нематериальных активов осуществляется с помощью аудиторских процедур, позволяющих выявить существенные искажения в учете и отчетности нематериальных активов.

Выполнение аудиторских процедур позволяет выразить мнение о достоверности суммы нематериальных активов, отраженных в бухгалтерском балансе. Следует учесть, что сумма нематериальных активов, указанная в бухгалтерском балансе на конец года, соответствует остаточной стоимости нематериальных активов (первоначальная стоимость по дебету счета 04 «Нематериальные активы» за минусом суммы начисленной амортизации по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов»). Данные о первоначальной стоимости и амортизации сверяются с формой №5 «Приложение к бухгалтерскому балансу».

Контрольные вопросы:

1. Аудиторская проверка наличия и сохранности основных средств.
2. Аудит первичных документов по движению основных средств.
3. Аудиторская проверка организации учета основных средств.
4. Проверка расходов на ремонт основных средств.
5. Порядок проведения аудита начисления амортизации.
6. Аудит переоценки основных средств.
7. Аудиторская проверка операций с нематериальными активами.

Аудиторская проверка операций с производственными запасами

1. Цели проверки операций с производственными запасами и источники информации.
2. Проверка операций по приобретению и движению производственных запасов.

1. Цели проверки операций с производственными запасами и источники информации

Цель аудиторской проверки учета производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных о наличии и движении товаро-материальных ценностей, в установле-

нии соответствия оформления операций по производственным запасам действующим нормативным актам российской Федерации. Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы.

Доверенность (формы № М-2 и М-2а). Применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению.

Приходный ордер (форма № М-4). Используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки.

Акт о приемке материалов (форма № М-7). Необходим для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика.

Лимитно-заборная карта (форма № М-8). К ней прибегают для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца.

Требование-накладная (форма № М-11). Используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами.

Накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15). Нужна для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям.

Карточка учета материалов (форма № М-17). Применяется для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала.

Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма № М-35). Сфера его использования следует из его названия.

Общие данные по учету материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям раздела II «Оборотные активы» актива баланса (форма № 1) по строкам

210, 211, 212, 213, 217 и по таким бухгалтерским регистрам, как главная книга, журналы-ордера № 6, 10, 10/1, вспомогательная ведомость № 10 или соответствующие машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

Положения учетной политики по учету товарно-материальных ценностей (ТМЦ) отражены в документе «Учетная политика». Аудитору следует обратить внимание на то, как учитываются материальные ценности — по фактической себестоимости их приобретения (заготовлении) или по учетным ценам.

Основным элементам учетной политики, относящимся к организации учета ТМЦ соответствуют следующие варианты выбора:

Форма бухгалтерского учета: упрощенная, мемориально-ордерная, журнально-ордерная, компьютеризованная;

Способ оценки материалов, списываемых в расход: по себестоимости единицы запасов, средней себестоимости, себестоимости первых по времени закупок (ФИФО), себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО);

Оценка материалов в текущем учете: по фактической себестоимости.

После выявления того, как выполняются положения учетной политики, можно приступать к проверке соответствующих комплексов задач по учету материальных ценностей. К таким комплексам относятся: аналитический учет движения материальных ценностей на складах предприятия; учет использования материальных ценностей по направлениям затрат списания недостач, потерь и хищений материальных ценностей; сводный учет материальных ценностей; анализ использования материальных ресурсов.

Для выполнения проверки комплексов задач по учету материальных ценностей применяют различные методы получения аудиторских доказательств.

Так, для подтверждения фактического наличия товарно-материальных ценностей можно провести инвентаризацию. В ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения.

Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных ценностей, соответствия их вели-

чине, отраженной в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета, обычно прибегают к пересчету данных.

Отражение в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учета ТМЦ проверяют с помощью подтверждения.

Контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению ТМЦ проводится путем проверки соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций.

Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учета ТМЦ, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение или неясных.

2. Проверка операций по приобретению и движению производственных запасов

Аудиторская проверка операций с МПЗ охватывает комплекс учетных задач:

организация складского хозяйства и условий, обеспечивающих сохранность МПЗ (условия приемки и отпуска МПЗ, организация материальной ответственности, техническая оснащенность складских помещений, инвентаризационная работа);

классификация запасов и организация аналитического учета по местам хранения, материально ответственным лицам и видам МПЗ, сроки сверки складского и бухгалтерского учета;

организация документооборота, порядок документирования движения МПЗ, виды, сроки отчетности материально ответственных лиц;

выбор способа оценки МПЗ при их поступлении (фактическая себестоимость, учетная цена) и списании (по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости, ФИФО, ЛИФО);

учет и анализ использования МПЗ на производственные и другие цели с учетом технологических особенностей предприятия;

организация сводного учета материальных ценностей, разработка типовых схем синтетического учета МПЗ.

Рассмотренный комплекс учетных задач определяет направления аудиторской проверки МПЗ. для анализа и оценки которых аудитор использует следующие процедуры: осмотр, собеседование и тестирование персонала, арифметический контроль, приемы документального анализа, сверка синтетического и аналитического учета, прослеживание учетных записей по корреспондирующим счетам, подтверждение оборотов и сальдо по счетам, аналитические процедуры, контрольно-выборочные сличения по количеству и сумме, подготовка альтернативного баланса движения материальных ценностей.

В начале аудиторской проверки аудитор проводит подтверждающую оценку системы внутреннего контроля. В первую очередь выясняется состояние складского хозяйства, подбор и расстановка материально ответственных лиц. Организация пропускной системы, своевременность проведения инвентаризации и выполнение плана внезапных проверок наличия материальных ценностей и др.

Неотъемлемой частью контроля сохранности материальных ценностей на складах предприятия является проверка складского учета. Расхождения между данными складского и бухгалтерского учета выявляются путем сопоставления остатков по сальдовой книге с остатками, подсчитанными бухгалтерией в оборотных ведомостях по группам материалов. Для подтверждения фактического наличия материальных ценностей аудитор может провести инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения. Аудитор должен проверить и оценить результаты инвентаризационной работы предприятия поданным инвентаризационных описей, сличительных ведомостей, установить правильность результатов инвентаризаций и отражения их в учете, привлекая при этом записи на счетах: 10 «Материалы», 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

Аудитор должен ознакомиться с производственно-технологическими особенностями, которые определяют состав и классификацию материальных ценностей и порядок документирования операций (основные, вспомогательные, материалы открытого хранения, принятые в переработку и т. п.), технологические нормы списания, интенсивность обновления запасов. По

данным аналитического учета аудиторы изучают состав МПЗ, устанавливают правильность их классификации и присвоения номенклатурных номеров отдельным видам МПЗ. Аудиторам следует убедиться в наличии журналов регистрации приходно-расходных документов, что первичная и сводная документации содержат все необходимые реквизиты, в правильности арифметических расчетов и подсчетов.

На основе изучения учетной политики предприятия-клиента аудитор должен установить обоснованность применения счетов:

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и принятых способов оценки МПЗ с учетом технологических особенностей и действующего законодательства.

Обязательному контролю подлежит обоснованность и правильность отражения и возмещения НДС по приобретенным материальным ценностям. Проверка проводится по данным расчетно-платежных документов, приходно-расходных накладных и учетным записям по счетам: 19 «НДС по приобретенным ценностям», 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Решая следующую задачу, аудитор выясняет, в результате каких операций материально-производственные запасы поступают на предприятие и осуществляется их расход. Все операции, связанные с движением МПЗ, необходимо классифицировать на типичные для данного предприятия и нетипичные.

К типичным операциям, например, можно отнести приобретение МПЗ по хозяйственным договорам, списание их на производство, а к нетипичным – безвозмездное получение (передача) МПЗ, недостачи и хищения МПЗ, погашение долга по заработной плате персоналу выдачей отдельных видов материальных ценностей, розничная продажа материалов. Типичные операции проверяются выборочно, нетипичные подвергаются сплошному изучению. Контрольные процедуры в обоих случаях направлены на анализ документации, подтверждающей операции по движению МПЗ, и оценку отражения этих операций на счетах бухгалтерского учета.

Проверка дебетового оборота по дебету счета 10 «Материалы» осуществляется путем подтверждения записями на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других в зависимости от способа поступления материальных ценностей.

Для проверки записей по кредиту счета 10 «Материалы» привлекают учетные регистры по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 91 «Прочие доходы и расходы», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Процедура подтверждения сальдо по счету 10 «Материалы» предполагает прослеживание остатка по данным ведомостей аналитического учета, журналов ордеров и Главной книги. Аудитор проводит также сверку синтетического и аналитического учета МПЗ.

Для оценки правильности списания материальных ценностей на затраты, связанных с производством продукции, аудитор может выполнить контрольно-выборочное сличение по формуле товарного баланса. Данная процедура позволяет выявить случаи искусственного увеличения расходов организации за счет неправильного включения материалов в себестоимость продукции.

Выявленные в ходе аудита ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудиторов.

К наиболее типичным ошибкам относятся:

- *ненадлежащим образом организован аналитический учет МПЗ в бухгалтерии или на складах;

- *неправильное исчисление фактической себестоимости заготовления материалов;

- *неправильная оценка запасов, полученных по бартеру безвозмездно;

- *нерегулярно проводится сверка данных складского и бухгалтерского учета;

- *несоответствующим образом оформлена первичная документация.

Контрольные вопросы:

1. Цели аудиторской проверки операций с производственными запасами и источники информации.
2. Аудиторская проверка операций по приобретению и движению производственных запасов.

Аудиторская проверка соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда

1. Цели проверки соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда и источники информации.
2. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда.

1. Цели проверки соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда и источники информации

Цель аудита расчетов с персоналом по оплате труда заключается в проверке соблюдения действующего законодательства о труде, правильности начисления заработной платы и удержаний из нее, документального оформления и отражения в учете всех видов расчетов между предприятием и его работниками.

При этом решается комплекс задач:

подтверждение системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда;

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

установление законности и полноты удержаний из заработной платы и из других выплат сотрудникам в пользу предприятия, бюджета, Пенсионного фонда РФ, других юридических и физических лиц;

проверка организации аналитического учета расчетов с персоналом по оплате труда и взаимосвязи аналитического и синтетического учета;

проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда.

Проверка расчетов с работниками по оплате труда может осуществляться как в сплошном, так и в выборочном порядке.

Приступая к проверке расчетов по оплате труда, аудитор должен установить:

формы и системы оплаты труда, применяемые в организации;
наличие локальных нормативных документов;

списочный состав работников;

порядок организации бухгалтерского учета расчетов по оплате труда.

2. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда

Аудиторская проверка состоит из следующих этапов.

На первом этапе осуществляется проверка внутренних локальных документов по учету труда и заработной платы. Трудовые отношения между организацией и работниками регулируются коллективным договором. Аудит законности регулирования трудовых взаимоотношений между работниками и организацией осуществляется на соответствие Трудовому кодексу РФ с использованием следующих аудиторских процедур: содержание и структура Коллективного договора, порядок разработки проекта договора и его заключения, срок действия Коллективного договора, порядок изменения и дополнения Коллективного договора.

С точки зрения совершенствования содержания Коллективного договора необходимо обратить внимание на то, включены ли в него следующие дополнительные положения по локальному нормативному регулированию расчетов с персоналом по заработной плате. Необходимость внесения отдельных положений в Коллективный договор обусловлена требованиями НК РФ в отношении организации налогового учета расчетов по оплате труда:

порядок и размеры начислений стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

порядок и размеры стимулирующего и (или) компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в

тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимые в соответствии с законодательством.

В дополнение к Коллективному договору утверждаются Положение об оплате труда и премировании работников и Правила внутреннего трудового распорядка. Условия выплаты заработной платы, премий, поощрений устанавливаются в организации на основании Положения об оплате труда и премировании работников. Организации трудового режима утверждается Правилами внутреннего трудового распорядка.

Все внутренние локальные нормативные документы должны быть подвергнуты контролю с использованием следующих методов аудита:

наличие внутренних нормативных документов по заработной плате;

контроль на соответствие действующему Трудовому кодексу РФ и Налоговому кодексу РФ;

полнота отражения положений, регулирующих вопросы организации учета заработной платы, выплат, режима работы, соблюдения трудовой дисциплины.

На втором этапе изучается штатное расписание организации на соответствие типовой форме, наличию изменений, вносимых в течение отчетного года, и соответствию списочного состава работников.

Проверка штатного расписания организации начинается с проверки на соответствие унифицированной форме, контроля по существу, в том числе арифметического.

Форма № Т-3 «Штатное расписание» применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации в соответствии с ее уставом (Положением). Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы. Утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом. Кроме того, штатное расписание должно быть подписано главным бухгалтером и руководителями структурных подразделений. Изменения в штатное расписание вносятся в соответствии с приказом (распо-

ряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом. Контроль штатного расписания по существу включает: оформление структуры, штатный состав, численность, перечень должностей, должностные оклады, наличие надбавок, сведения о месячном фонде заработной платы.

На третьем этапе аудита проводится проверка наличия приказов (распоряжений) о приеме работника на работу и трудовых договоров. Проверка приказов (распоряжений) о приеме работника на работу осуществляется с использованием следующих процедур: соответствие типовой форме, указание профессии (должности), наличие испытательного срока, условия приема на работу и характер предстоящей работы, указание оклада. Приказы о приеме работников на работу оформляются по форме №Т-1 или №Т-1а на основании постановления Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».

Основанием для издания приказа (распоряжения) о приеме на работу является трудовой договор, который заключается с каждым работником при приеме его на работу. Аудит трудовых договоров осуществляется на соответствие Трудовому кодексу РФ. В соответствии с ним трудовой договор должен содержать такие положения, как обязанности сторон, условия оплаты труда, условия предоставления отпуска, условия социального страхования и социального обеспечения.

На четвертом этапе аудита осуществляется контроль трудовой дисциплины и учета отработанного времени на основании ведения табельного учета. Он заключается в ежедневной регистрации явок на работу, ухода с нее, всех случаев опозданий и неявок с указанием причины, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Такой учет бухгалтер осуществляет в таблице учета рабочего времени (форма № Т-13). Проверка таблицы учета рабочего включает следующие методы: соответствие типовой форме, отметки о причинах неявок на работу или о работе в режиме неполного рабочего дня, о работе в сверхурочное время, отметки о фактически отработанном времени и днях в месяце.

На пятом этапе аудитор проверяет правильность начисления заработной платы по расчетно-платежной ведомости, рас-

четным листкам и лицевым счетам. При этом, помимо подтверждения основного заработка, аудитор должен проверить наличие оправдательных документов, подтверждающих прочие выплаты работников, наличие справки расчета бухгалтерии на доплаты при отклонении от нормальных условий труда: приказов руководителя о премировании; заявление и приказы руководителя о выдаче материальной помощи и т. д. Правильность начисления заработной платы за отработанное время аудитор устанавливает при взаимной сверке данных с табелем учета рабочего времени.

Проверяются следующие документы по начислению заработной платы: наличие форм и видов документов, соответствие их унифицированным формам и правильность заполнения документов, обоснованность начислений заработка, правильность арифметических расчетов. При этом арифметическая проверка правильности начисления заработной платы осуществляется как по каждому работнику, так и по общему фонду оплаты труда за месяц.

На шестом этапе проводится контроль правильности начисления пособий по временной нетрудоспособности и отпускных работникам. Аудит осуществляется, как правило, выборочным способом. Аудитор проводит следующие процедуры:

наличие документального подтверждения начисления пособий по временной нетрудоспособности и отпускных (заявления, приказы, больничные листы);

соблюдение законности начисления выплат в соответствии с действующим законодательством и Трудовым кодексом РФ (стаж работы, соблюдение максимального размера пособия по временной нетрудоспособности, количество дней отпуска);

документальная проверка начисления пособий по временной нетрудоспособности и отпускных (наличие листков временной нетрудоспособности, расчетов отпускных и их оформление);

арифметическая проверка расчетов пособий по временной нетрудоспособности и отпускных (пересчитываются суммы, указанные бухгалтером).

На седьмом этапе аудитор осуществляет проверку удержаний из заработной платы по двум направлениям:

обязательные удержания из заработной платы (начисление налога на доходы физических лиц и удержания по исполнительным листам);

удержания по инициативе работника (профсоюзные взносы, удержания сумм по кредитам, ссудам, удержание материального ущерба и т. д.).

При проверке обязательных удержаний из заработной платы аудитор осуществляет следующие действия. Устанавливает обоснованность применения налоговых вычетов по налогу на доходы с физических лиц (НДФЛ). Налоговые вычеты делятся на стандартные, социальные, имущественные, профессиональные.

Сначала аудитор устанавливает виды стандартных налоговых вычетов, которые применяются в отношении того или иного работника. Проверка осуществляется по налоговым карточкам, лицевым счетам, расчетно-платежным ведомостям, расчетным листкам. Аудитор в обязательном порядке должен установить наличие документов, которые дают работнику на предоставление определенного налогового вычета. К оправдательным документам относятся: заявление работника о предоставлении налогового вычета, копия свидетельства о рождении ребенка, справка о составе семьи, справка с места учебы ребенка, копии документов, удостоверяющих право на применение других стандартных налоговых вычетов. Если при проверке оправдательные документы не представлены, делается вывод о незаконности применения налоговых вычетов.

Аудитор устанавливает, является ли работник штатным сотрудником или работает по совместительству. Как правило, при предоставлении дохода не по основному месту работы, налоговые вычеты не применяются.

Определяются наличие других удержаний из заработной платы и правильность расчета суммы НДФЛ с дохода работника. При этом стоит помнить: другие удержания из дохода работника не уменьшают налогооблагаемую базу по НДФЛ.

Аудитор проверяет соблюдение налогооблагаемого дохода, в соответствии с которым работник имеет право на налоговые вычеты. По налоговым карточкам, в которых приводится доход нарастающим итогом с начала года, аудитор прослеживает сумму дохода налогоплательщика.

Аудитор устанавливает своевременность перечисления НДФЛ. В соответствии с действующим законодательством налог должен быть уплачен в бюджет не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дох а также дня перечисления дохода со счетов организации в банке на счета работников.

На восьмом этапе аудитор проверяет правильность расчета суммы заработной платы, подлежащей выплате работнику после удержаний. Дня этого в расчетно-платежной ведомости выборочным путем аудитор осуществляет расчет суммы к выдаче путем вычитания из начисленного заработка общей суммы удержаний. Сумма в расчетно-платежной ведомости (расчетных листках) сопоставляется с суммами к выдаче в платежной ведомости. Для выплаты заработной платы могут оформляться расходные кассовые ордера.

Аудитор должен обратить внимание на порядок документального оформления платежной ведомости и на наличие депонированной заработной платы. Заработную плату выдают из кассы в течение 3 дней. По истечении этого срока кассир против фамилий работников, не получивших суммы заработной платы, делает пометку «депонировано». Затем составляется реестр депонентов и на титульном листе ведомости указывается фактически выплаченная и невыплаченная сумма заработной платы.

На девятом этапе аудита осуществляется проверка организации бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Сумма начислений заработной платы по расчетно-платежной ведомости сопоставляется с журналом-ордером по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» за проверяемый месяц и подтверждается достоверность бухгалтерской записи по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». 91 «Прочие доходы и расходы» и пр. и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Суммы удержаний из заработной платы и выплат доходов работникам подтверждаются проводками:

Дебет 70 Кредит 50, 51, 68, 71, 73, 76 и пр.

Далее аудитор осуществляет общую проверку реальности до по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в бухгалтерском учете, Главной книге и бухгалтерском балансе.

Контрольные вопросы:

1. Цели аудиторской проверки соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда
2. Источники информации аудиторской проверки соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда.
3. Аудиторская проверка расчетов с персоналом по оплате труда.

Аудит готовой продукции и ее продажи

1. Цели проверки готовой продукции, ее продажи и источники информации.
2. Проверка правильности документального оформления внутренних производственных процессов и правильности отражения продажи продукции в соответствии с принятой учетной политикой.

1. Цели проверки готовой продукции, ее продажи и источники информации

Законодательные и нормативные документы. Объект проверки регулируют следующие документы:

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации;

Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (Приказ Минфина России от 31.10.00 № 94н).

Источники информации для проверки. Готовая продукция – это часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи. Она является конечным результатом производственного процесса, отличается законченной

обработкой (комплектацией). Ее технические и качественные характеристики соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в соответствии с установленным законодательством.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости в зависимости от учетной политики. Она включает в себя затраты в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции. Себестоимость может исчисляться и по прямым статьям затрат.

Отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги отражаются в бухгалтерском балансе по фактической [или нормативной (плановой)] полной себестоимости, включающей в себя наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой.

Аудитор начинает свою работу с проверки первичных документов по учету готовой продукции. Таковы приемо-сдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции, акт сдачи на склад готовой продукции, карточка складского учета готовой продукции.

Далее анализируются первичные документы по отгрузке готовой продукции: приказ-накладная и накладная, являющиеся сопроводительными документами, фиксирующими отпущенное количество продукции); счет-фактура; товарно-транспортная накладная; договор; счет-фактура для целей налогообложения.

2. Проверка правильности документального оформления внутренних производственных процессов и правильности отражения продажи продукции в соответствии с принятой учетной политикой

Осуществляя проверку, необходимо обратить внимание на следующее.

Согласно методическим рекомендациям по применению главы 25 Н К РФ налогооблагаемую прибыль уменьшают любые экономически оправданные и документально подтвержденные

расходы, если они связаны с получением доходов и соответствуют принципу рациональности и обычаям делового оборота.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают:

- расходы на изготовление (производство), хранение и доставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), приобретение и (или) реализацию товаров (работ, услуг, имущественных прав);

- расходы на содержание, эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

- расходы на освоение природных ресурсов;

- расходы на научные исследования и опытно - конструкторские разработки;

- расходы на обязательное и добровольное страхование;

- прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Расходы, связанные с производством и (или) реализацией, подразделяются на материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы.

Основным направлением аудиторской проверки затрат на производство и выпуск продукции является подтверждение документальной обоснованности затрат и правильности отражения этих операций в учете.

В процессе аудита затрат необходимо проверить исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ) и всей товарной продукции, т.е. калькулирования. В зависимости от целей калькулирования различают плановую, нормативную и фактическую калькуляции. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции по калькуляционным статьям.

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

Аудитору необходимо проверить:

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

организацию учета затрат на производство продукции по статьям калькуляции и организации сводного синтетического и аналитического учета затрат;

обоснованность применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

правильность составления бухгалтерских проводок по учету затрат на производство и соответствие записей аналитического и синтетического учета по бухгалтерским счетам: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

При оценке анализа выпуска готовой продукции аудитор должен помнить, что под готовой продукцией понимаются изделия и полуфабрикаты, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком. А под отгруженной продукцией понимают продукцию и услуги, платежные документы на которые сданы поставщиком в банк, но еще не оплачены покупателями.

Поэтому в ходе аудиторской проверки следует:

установить правильность и своевременность оформления документов на сдачу продукции из производства на склад;

проверить отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с выпуском готовой продукции на основании учетных записей по счетам: 20 «Основное производство», 2. «Вспомогательное производство», 40 «Выпуск продукции», 43 «Готовая продукция»;

подтвердить правильность оценки и определения производственной себестоимости готовой продукции по видам изделий и заказам;

проверить организацию аналитического и синтетического учета по счету 43 «Готовая продукция».

Результаты проведенного аудита затрат на производство и выпуск готовой продукции оформляются в форме рабочих документов, где определяется количественное влияние выявленных отклонений на показатели бухгалтерской отчетности. К наиболее типичным нарушениям выявляемых при аудите затрат на производство и выпуск готовой продукции можно отнести:

неправильную оценку остатков незавершенного производства или включение в состав готовой продукции части незавершенного производства;

неправильное разграничение расходов по отчетным периодам и включение их в себестоимость;

необоснованное (без документального оформления) включение в себестоимость отдельных видов затрат;

неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам.

Контрольные вопросы:

1. Цели аудиторской проверки готовой продукции, ее продажи.

2. Особенности проверки правильности документального оформления внутренних производственных процессов и правильности отражения продажи продукции в соответствии с принятой учетной политикой.

Аудиторская проверка собственных средств организации

1. Цели проверки собственных средств организации и источники информации.

2. Аудит учредительных документов.

3. Аудит уставного капитала, прочих видов капитала и резервов.

1. Цели проверки собственных средств организации и источники информации

Цель аудита уставного капитала и расчетов с учредителями заключается в подтверждении законных оснований деятельности экономического субъекта, правильности формирования и изменения уставного капитала и реальности (достоверности) показателей в бухгалтерской отчетности.

Данное направление аудита включает исследование по четырем основным вопросам:

1. Проверка особенностей функционирования предприятия, осуществляемых видов деятельности и учредительных документов;
2. Проверка расчетов с учредителями по взносам в уставный капитал и по выплате доходов;
3. Проверка формирования и изменения уставного капитала;
4. Проверка состояния и движения прочих видов капитала и резервов.

Для проверки привлекаются учредительные документы, которые являются локальными нормативными документами организации: устав, учредительный договор, протоколы собрания учредителей. Кроме того, аудиту подвергаются прочие документы, являющиеся законным основанием для функционирования организации или индивидуального предпринимателя, движения капитала и резервов:

свидетельство о государственной регистрации, о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц;

свидетельства о регистрации в органах статистики, Пенсионном фонде РФ, Фонде социального страхования, Фонде обязательного медицинского страхования;

лицензии на определенные виды деятельности;

документы, подтверждающие право собственности учредителей на имущество, вносимое в счет вклада в уставный капитал;

проспект эмиссии;

реестр акционеров;

протоколы годового собрания акционеров (учредителей);

решения совета директоров;

приказы и распоряжения исполнительной дирекции организации, независимая оценка рыночной стоимости основных средств.

Вклады в уставный капитал и расчеты с учредителями по взносам в уставный капитал и по выплате доходов, формирование и движение прочих видов капитала и резервов подтверждают учетные документы (учетная политика организации, первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерская отчетность).

К первичным документам относятся: выписка банка, приходные кассовые ордера, накладные, акты оприходования имущества, акты о приемке – передаче объектов основных средств и пр.

2. Аудит учредительных документов

В процессе аудита учредительных документов подтверждается законное основание деятельности экономического субъекта.

Проверка учредительных документов предшествует аудиту активов и обязательств организации. Она позволяет определить дальнейший объем аудиторских работ, которые связаны с особенностями деятельности организации:

*виды деятельности, которые следует подвергнуть аудиту, т. е. порядок формирования доходов и расходов от обычных и прочих видов деятельности;

*форму собственности, т. е. особенности финансирования организации и использование средств целевого финансирования;

*наличие дочерних, зависимых организаций, филиалов, структурных подразделений, т. е. расчеты со связанными организациями или внутрихозяйственные расчеты;

*формирование, движение и распределение прибыли, капитала, резервов, т. е. особенности организации бухгалтерского и налогового учета капитала и резервов.

Аудиторская проверка учредительных документов осуществляется по двум направлениям: установить наличие учредительных и прочих правоустанавливающих документов (устава, изменений в устав, учредительного договора, протоколов заседания учредителей, свидетельств о регистрации, лицензий,

договоров) и экспертиза учредительных документов. При этом используется проверка учредительных документов:

на соответствие действующему законодательству;

на наличие и полноту сведений, отражающих особенности деятельности экономического субъекта. В процессе экспертизы учредительных документов необходимо обратить внимание на следующие аспекты функционирования организации:

организационно-правовую форму (в соответствии с Гражданским кодексом РФ юридическое лицо может быть зарегистрировано как открытое акционерное общество, закрытое акционерное общество, общество с ограниченной ответственностью и т. д.);

форму собственности (в соответствии с Гражданским кодексом РФ юридическое лицо может иметь государственную, частную форму собственности);

территориальное функционирование (организация может быть российской, иностранной, с участием иностранного капитала);

правовой статус (экономический субъект может быть основной, дочерней, зависимой организацией, филиалом, структурным подразделением);

виды деятельности (организация может осуществлять любые виды деятельности, не запрещенные законодательством). Следует обратить внимание на основные для организации виды деятельности (производственная, торговая, строительная). На каждый вид деятельности, осуществляемый организацией, должна быть в наличии лицензия;

организационную структуру управления (наличие высшего органа, наблюдательного совета и исполнительного органа). Помимо учредительных документов можно проанализировать организационную структуру, внутренние положения, штатное расписание. При использовании метода взаимной проверки документов устанавливается соответствие организационной структуры предприятия в разных правоустанавливающих документах;

функции, полномочия и подчиненность персонала в рамках структуры управления организации. Проверка осуществляется в зависимости от тех функций, полномочий и подчиненности, которые определены в учредительных документах на соответствие действующему законодательству. Информация, отраженная в органи-

зационной структуре, внутренних положениях, должностных инструкциях, трудовых договорах, сверяется с учредительными документами и действующим законодательством;

внутреннюю структуру учетной службы и службы внутреннего аудита (необходимо установить наличие бухгалтерии, экономического отдела, службы внутреннего аудита, внутреннего аудитора, ревизионной комиссии, внутреннего ревизора). Устанавливается штат учетных работников и аудиторов, ревизоров, их подчиненность, функциональные обязанности в соответствии с действующим законодательством, учредительными документами, внутренними положениями, должностными инструкциями, трудовыми договорами;

наличие учредителей предприятия (ими могут быть юридические и физические лица);

размер уставного капитала для каждого учредителя и порядок формирования уставного капитала (в соответствии с законодательством вклады в уставный капитал могут вноситься денежными средствами и прочим имуществом);

распределение долей в уставном капитале (учитывая долю каждого учредителя, следует обратить внимание на преобладающее участие учредителя в уставном капитале организации);

создание резервного и других фондов и направления использования средств фондов (проверка осуществляется на соответствие действующему законодательству);

порядок и условия распределения чистой прибыли между учредителями и акционерами. Полученную в процессе аудита учредительных документов информацию аудитор может использовать при проверке других участков и операций учета: внеоборотных и оборотных активов, расчетов, финансовых результатов, капитала и резервов.

3. Аудит уставного капитала, прочих видов капитала и резервов

Для обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала предназначен пассивный балансовый счет 80 «Уставный капитал». Сальдо по этому счету должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в

учредительных документах предприятия. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся лишь при формировании уставного капитала, а также в случаях его увеличения или уменьшения и только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы предприятия.

При проверке уставного капитала аудитор необходимо обратить внимание на:

- сумму сформированного уставного капитала, отраженного в уставе организации.

Минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее 1000 МРОТ, установленно-го федеральным законом на дату регистрации общества, а закрытого общества – не менее 100 МРОТ, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации общества.

Размер уставного капитала общества с ограниченной ответственностью должен быть не менее 100 МРОТ, установленного федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества;

соответствие суммы уставного капитала, зарегистрированной в учредительных документах, и отраженной в бухгалтерском учете. Сумма уставного капитала, заявленная в уставе общества, должна быть тождественна кредитовому остатку по счету 80 «Уставный капитал» в Главной книге и бухгалтерском балансе;

документальное обоснование изменения уставного капитала. Сумма уставного капитала должна увеличиваться или уменьшаться в соответствии с результатами рассмотрения итогов деятельности экономического субъекта за год и после перерегистрации учредительных документов с внесенными в них изменениями. Следовательно, решение об изменении уставного капитала должно быть подтверждено

протоколом общего собрания участников, акционеров и изменениями в уставе;

правильность организации аналитического и синтетического учета операций по формированию и изменению уставного капитала. При проверке аналитического учета по счету 80 «Уставный капитал» следует принять во внимание, что он должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по учредителям организации, стадиям

формирования капитала и видам акций. Следовательно, в рабочем плане Счетов целесообразно предусмотреть соответствующие аналитические счета, о чем аудитору следует сделать рекомендации. При проверке синтетического учета тестируются соответствующие корреспонденции счетов.

После государственной регистрации экономического субъекта его уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражается в бухгалтерском учете проводкой:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» Кредит 80 «Уставный капитал».

Формирование уставного капитала подтверждается проверкой расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал:

Дебет материально-производственные запасы, вложения во внеоборотные активы, денежные средства Кредит 75 «Расчеты с учредителями».

Уставный капитал акционерного общества не является постоянной величиной, он может изменяться. При изменении уставного капитала действующего акционерного общества в бухгалтерском учете проверяются записи:

Дебет 81 «Собственные акции (доли)» Кредит 50, 51, 52, 55 – на сумму приобретенных акций своего акционерного общества у акционеров

Уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость акций (при аннулировании выкупленных акций) отражается в бухгалтерском учете так:

Дебет 80 Кредит 81 Проверка правильности списания с бухгалтерского баланса убытка отчетного года осуществляется в отношении корреспонденции счетов:

Дебет 80 Кредит 84 – при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации

Часть нераспределенной прибыли, направленная на увеличение уставного капитала (по решению акционеров или учредителей), устанавливается при проверке проводки:

Дебет 84 Кредит 80

Уставный капитал может быть увеличен за счет средств добавочного капитала. Проверке подвергаются обороты по де-

бету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Резервный капитал образуется в соответствии с действующим законодательством и учредительными документами.

В акционерном обществе создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5 % от его уставного капитала.

Резервный фонд общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но не может быть менее 5 % от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Общество с ограниченной ответственностью может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом общества.

Если в учредительных документах предприятия не предусмотрено создание резервного капитала, предприятие не имеет права его создавать. Решение о распределении чистой прибыли, в том числе на формирование резервного капитала, должно подтверждаться протоколом общего собрания участников, акционеров.

Резервный капитал учитывается на одноименном счете 82 «Резервный капитал». Обороты и сальдо этого счета позволяют контролировать состояние и движение резервного капитала.

В процессе аудита формирования и использования средств резервного капитала аудитор проверяет:

- законность формирования резервного капитала;
- размер отчислений в резервный капитал;
- организацию бухгалтерского учета состояния и движения резервного капитала.

При аудите организации бухгалтерского учета состояния и движения резервного капитала контролируются типовые корреспонденции счетов в соответствии с Инструкцией к Плану счетов.

При проверке отчислений в резервный капитал из прибыли инспектируются обороты по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 82 «Резервный капитал». При использовании средств резервного капитала тестируются обороты по дебету счета:

82 и кредиту счета 84 – в части сумм резервного капитала; направляемых на покрытие убытка организации за отчетный год;

82 и кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – в части сумм, направляемых на погашение облигаций акционерного общества.

Добавочный капитал на предприятии формируется за счет:

прироста стоимости внеоборотных активов по результатам их переоценки;

суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость.

Проверка формирования и использования средств добавочного капитала осуществляется в разрезе счета 83 «Добавочный капитал».

Аудитору необходимо установить:

правильность формирования добавочного капитала в соответствии с уставом и учетной политикой; правильность использования средств добавочного капитала в соответствии с решением общего собрания участников, акционеров;

правильность ведения аналитического и синтетического учета по счету 83;

соответствие записей синтетического и аналитического учета по счету 83 записям в Главной книге, балансе и форме № 3 бухгалтерской отчетности.

При аудите использования и организации бухгалтерского учета по счету 83 следует учесть, что суммы, отнесенные в кредит счета 83, как правило, не списываются. Дебетовые записи по этому счету могут иметь место в следующих случаях:

погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам переоценки в корреспонденции со счетами 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств»;

направления средств на увеличение уставного капитала в корреспонденции со счетами 75 «Расчеты с учредителями» или 80 «Уставный капитал»;

распределения сумм между учредителями организации в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями».

Аналогичные процедуры используются при аудите наличия и движения сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. Аудитор может обратить внимание на формирование чистой прибыли (убытка), проанализировать причины изменения показателя в динамике, факторы, которые повлияли на формирование чистого убытка отчетного года или снижение чистой прибыли.

Для равномерного включения предстоящих расходов в затраты на производство и расходы на продажу законодательством предусмотрено создание резервов предстоящих расходов: на оплату отпусков работников, на выплату вознаграждения за выслугу лет, на ремонт основных средств, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и других резервов.

Обязательным условием для создания резервов является то, что порядок и размеры их образования должны быть отражены в Приказе по Учетной политике организации.

Необходимо проверить целевое использование этих резервов. Они должны инвентаризироваться в соответствии с установленными в приказе по Учетной политике сроками. Проверка осуществляется по данным смет, расчетов. При аудите проверяются:

законность образования резерва в соответствии с Учетной политикой;

фактические расходы, списанные за счет образованного резерва;

результаты инвентаризации образованных и использованных сумм резерва;

организация бухгалтерского учета по счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

При создании резерва проверяются обороты по дебету счетов затрат и расходов на продажу и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов». При отражении фактических расходов, на которые ранее был образован резерв, тестируются проводки по дебету счета 96 «Резервы предстоящих расходов» и кредиту счетов 23 «Вспомогательные производства». 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и пр.

Необходимо проверить соответствие бухгалтерских проводок по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» записям в Главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности.

Контрольные вопросы:

1. Цели аудиторской проверки собственных средств организации.
2. Особенности аудиторской проверки учредительных документов.
3. Аудиторская проверка уставного капитала, прочих видов капитала и резервов.

Аудиторская проверка финансовых результатов

1. Аудит продаж и финансовых результатов.
2. Аудит использования прибыли.

1. Аудит продаж и финансовых результатов

Процесс продажи и формирования финансовых результатов является основным разделом деятельности любого предприятия. Именно в этом цикле определяются такие значимые показатели, как выручка от продажи, себестоимость проданной продукции и конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток), который складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

Хозяйственные операции по формированию финансовых результатов хозяйственной деятельности отражаются на счетах:

90 «Продажи» – формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель создания организации. Он представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг);

91 «Прочие доходы и расходы» – отражаются все операционные и внереализационные доходы и расходы (кроме чрезвычайных, а также расходов по уплате налога на прибыль);

99 «Прибыли и убытки» – по окончании каждого месяца переносится сальдо доходов и расходов со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». Непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки» находят отражение доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации.

Осуществляя проверку формирования результата от продажи продукции (работ, услуг), необходимо проверить правильность учета отгрузки и продажи и расходов, связанных со сбытом продукции.

Порядок и техника аудиторской проверки отгрузки и продажи включает следующие основные процедуры:

сопоставление договоров на поставку готовой продукции с расчетно-платежными и товарными документами для подтверждения полноты и реальности совершенных операций;

правильность формирования цен на отгруженную продукцию контролируется по утвержденным прайс-листам, внутренним распорядительным документам, счетам-фактурам, договорам;

для проверки своевременности учета отгруженной и оплаченной продукции сопоставляются даты товарно-транспортных накладных, счетов-фактур и даты отражения операций в учете;

для подтверждения величины выручки контролируется кредитовый оборот счета 90/1 «Выручка» с дебета счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При проверке расходов, связанных с продажей продукции (товаров, работ и услуг), контролируют их состав и записи на счете 44 «Расходы на продажу». Проверяя состав расходов на продажу, аудитор должен помнить, что к ним можно отнести: расходы на затаривание и упаковку изделий на складах готовой

продукции; расходы по доставке продукции на станцию отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; расходы на рекламу; представительские расходы и другие аналогичные по назначению расходы.

К аудиторским процедурам проверки расходов на продажу относятся:

проверка документальной обоснованности расходов и их состава по оправдательным документам и данным аналитического учета по счету 44 «Расходы на продажу»;

сверка данных синтетического и аналитического учета по счету 44 «Расходы на продажу»;

- правильность списания расходов на продажу на себестоимость продаж подтверждается путем сопоставления дебетового оборота счета 90/2 «Себестоимость продаж» с кредита счета 44 «Расходы на продажу».

Для подтверждения правильности формирования финансового результата от продажи аудитор контролирует учетные записи по всем субсчетам к счету 90 «Продажи». Так, суммы начисленных акцизов и НДС контролируются по кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом», а себестоимость отгруженной продукции тестируется по кредиту счетов: 45 «Товары отгруженные», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары».

Правильность формирования конечного финансового результата и достоверность показателей отчетности «О прибылях и убытках» во многом зависят от организации учета прочих доходов и расходов. Поэтому в процессе аудиторской проверки финансовых результатов аудитор должен подтвердить:

соответствие состава и правильность классификации прочих расходов и доходов на операционные и внереализационные для целей финансового и налогового учета;

документальную обоснованность и законность операционных и внереализационных доходов и расходов;

полноту и правильность отражения прочих доходов и расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Как правило, при проверке прочих доходов и расходов применяется метод сквозного детального тестирования, т. е.

каждый вид дохода или расхода устанавливается путем сопоставления оправдательных документов (договоров, расчетных и платежных документов, накладных и актов приемки-передачи, инвентаризационных ведомостей и др.) с записями по дебету и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» и корреспондирующих с ним счетами (01, 02, 04, 05, 10, 20, 50, 51, 52, 58, 59, 60, 62, 63, 68, 76, 79 и др.). При проверке налогов и сборов, включаемых в состав операционных расходов, аудитор проверяет правильность налоговых расчетов арифметически с обязательным контролем налогооблагаемой базы, налоговых ставок для их исчисления. И в заключении аудитор изучает организацию аналитического учета на счете 91 «Прочие доходы и расходы», осуществляет сверку данных синтетического и аналитического учета счета 91, подтверждает правильность формирования сальдо доходов и расходов на счете 91, субсчет 9 в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки».

В завершении аудита финансовых результатов предприятия проверяется организация синтетического и аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» с точки зрения полноты необходимых данных для составления отчета о прибылях и убытках. При наличии чрезвычайных доходов и расходов аудитор обязан проверить их законность, документальную обоснованность, их виды и состав, правильность учетных записей на счете 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции со счетами имущества, денежных средств и счетов расчетов.

Обобщая результаты аудиторской проверки в рабочих документах, аудитор группирует выявленные нарушения, определяет их влияние на показатели бухгалтерской финансовой отчетности. К наиболее типичным нарушениям и ошибкам можно отнести следующие:

- неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции;
- неправомерное разграничение доходов и расходов между смежными отчетными периодами;
- неправильное включение доходов и расходов в состав операционных или внереализационных;
- некорректные бухгалтерские записи по формированию финансовых результатов.

2. Аудит использования прибыли

Аудиторская проверка использования прибыли осуществляется по следующим основным направлениям:

правильность исчисления налога на прибыль и отражение налоговых санкций;

правильность определения чистой прибыли или чистого убытка отчетною года;

законность и обоснованность прочего использования прибыли;

правильность отражения операций по реформации по окончании отчетного финансового года.

В соответствии с рассмотренными выше направлениями аудита определяются характер и техника аудиторских процедур. Осуществляя аудит использования прибыли, следует учитывать следующие положения – в отчетном периоде распределяется только прибыль, полученная в предыдущих годах, авансовое использование прибыли текущего гола не допускается.

Для подтверждения использования прибыли на налоговые платежи и налоговые санкции привлекают налоговые декларации, акты налоговых проверок, платежные поручения-требования и учетные записи по счетам 68 «Расчеты с бюджетом», 51 «Расчетные счета». 99 «Прибыли и убытки». Аудитор также выполняет арифметические процедуры расчета суммы налога на прибыль, контролирует правильность применения ставок налога на прибыль и правильность формирования налогооблагаемой прибыли.

При проверке формирования чистой прибыли или убытка текущего года осуществляются аналитические и арифметические процедуры в отношении дебетовых и кредитовых оборотов счета 99 «Прибыли и убытки».

Затем аудитор изучает фактический порядок распределения прибыли, остающейся в распоряжении после налогообложения, его соответствия порядку, сформулированному в учредительных документах и учетной политике организации. Распределение прибыли подразумевает начисление дивидендов (доходов), отчисление средств в резервные фонды организации, фонды накопления, покрытие убытков прошлых лет.

Все эти операции регистрируются в учете по дебету счета 84 и в корреспонденции со счетами: 75 «Расчеты с учредителями» – на сумму начисленных дивидендов, 82 «Резервный капитал» – на сумму отчислений в резервные фонды, субсчетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – на сумму списания убытка, 80 «Уставный капитал» – на сумму его увеличения до величины чистых активов.

Обоснованность сделанных учетных записей аудитор устанавливает путем анализа первичных документов, внутренних распорядительных документов, протоколов балансовых комиссий. После отражения данных операций сальдо по счету 84 указывает на сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения акционеров или участников.

Аудитор проверяет организацию аналитического учета нераспределенной прибыли. В учетной политике организации должен быть указан способ распределения прибыли:

к счету 84 могут быть открыты такие субсчета: «Прибыль подлежащая распределению»; «Нераспределенная прибыль»; «Непокрытый убыток»;

счет 84 может иметь также субсчета: «Прибыль, подлежащая распределению»; «Нераспределенная прибыль в обращении»; «Нераспределенная прибыль использованная».

Завершающим этапом аудита использования прибыли является операция по реформации путем прослеживания учетных записей по счетам 99 «Прибыли и убытки» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По результатам обобщения аудиторской практики проверки использования прибыли наиболее типичными нарушениями являются:

неправомерное использование прибыли текущего года;
некорректные бухгалтерские записи при отражении некоторых расходов за счет собственных средств организации
организация аналитического учета не должным образом раскрывает информацию об использовании прибыли.

Контрольные вопросы:

1. Аудиторская проверка продаж и финансовых результатов.
2. Особенности аудита использования прибыли.

Аудиторская проверка отчетности экономического субъекта

1. Цели и проверки отчетности экономического субъекта и источники информации.
2. Критерии оценки бухгалтерской финансовой отчетности.
3. Деагрегирование бухгалтерской отчетности.
4. Действия аудитора при выявлении искажений в бухгалтерской отчетности.

1. Цели и основные задачи аудита бухгалтерской финансовой отчетности

Понимание целей аудита бухгалтерской отчетности обеспечивает формирование методической основы аудиторских процедур, реализация которых позволит собрать достаточное количество доказательств для выражения профессионального мнения аудитора.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

В соответствии с Правилom (стандартом) аудиторской деятельности «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности» целями аудита бухгалтерской отчетности являются формирование и выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

С точки зрения целей аудита бухгалтерская отчетность экономического субъекта должна отвечать следующим требованиям:

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении и финансовых результатах хозяйственной деятельности клиента.

Все части бухгалтерской отчетности должны представлять единое целое и взаимосвязаны между собой.

Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы.

При оценке статей бухгалтерской отчетности экономический субъект должен обеспечить соблюдение допущений и требований, предусмотренных ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

Содержание и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним применяются последовательно от одного отчетного периода к другому.

Бухгалтерская отчетность должна быть открыта для ознакомления пользователей: учредителей, инвесторов, банков, кредиторов, поставщиков, покупателей и др.

Основная цель аудита бухгалтерской отчетности и требования к ее содержанию определяют и основные задачи аудиторской проверки:

- установление степени общей приемлемости отчетности;
- подтверждение правильности включенных в отчетность сумм;

- определение завершенности отчетности;
- подтверждение права собственности на активы и обязательства;

- установление правильности оценки статей отчетности;
- подтверждение правильности корреспонденции и отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и правильности их разграничения между отчетными периодами;
- подтверждение арифметической точности статей отчетности;
- установление раскрытия отчетности.

Определяя задачи проверки, аудиторы должны учитывать состав хозяйственных операций, их объем, интенсивность, порядок оформления и регистрации, особенности применяемой на предприятии технологии обработки информации и другие факторы.

2. Критерии оценки бухгалтерской финансовой отчетности

В процессе получения доказательств аудитор обязан четко представлять, какие документы и в каких целях он проверяет. Аудитор обязан оценить вероятные ошибки, которые могут со-

держаться в проверяемых документах, проводить аудиторские процедуры таким образом, чтобы выявить ошибки.

В аудиторской практике для систематизации сбора аудиторских доказательств применяют систему определенных критериев: существования, возникновения, прав и обязательств, полноты, оценки, точности, представления и раскрытия.

Содержание критериев представлено в табл. 3

Таблица 3 - Содержание системы критериев для оценки статей бухгалтерской отчетности

Критерий	Содержание критерия
Существование	Подтверждение, что актив или обязательство существует на определенную дату
Возникновение	Подтверждение совершения хозяйственной операции или события хозяйственной деятельности и течение отчетного периода
Права и обязательства	Подтверждение, что актив или обязательство имеет отношение к данному экономическому субъекту по состоянию на определенную дату
Полнота	Утверждение, что у клиента нет неучтенных активов, обязательств, операций или событий, а также нераскрытых статей
Оценка	Подтверждение, что актив или обязательство отражается по соответствующей балансовой стоимости
Точность	Утверждение, что операция или событие учитывается в соответствующей сумме и в соответствующем отчетном периоде
Представление и раскрытие	Подтверждение, что статья раскрывается, классифицируется и характеризуется в соответствии с требованиями законодательства

Критерий существования обычно можно подтвердить путем проверки сальдо по счетам бухгалтерского учета. Например, результаты инвентаризации денежных средств в кассе могут служить основанием для получения аудиторских доказательств о наличии (существовании) денежных средств на отчетную дату.

Критерий возникновения относится к оборотам счетов бухгалтерского учета, поскольку обороты регистрируют и характеризуют факты хозяйственной жизни клиента.

Критерий прав и обязательств касается юридического оформления активов и пассивов клиента. Например, пассивы, отраженные в балансе экономического субъекта, должны подтверждаться договорами, контрактами, платежными и товарными документами или другими документами, имеющими юридическую силу.

Критерий полноты реализуется в практической деятельности аудитора достаточно сложно, поскольку на основе проверки сальдо и оборотов счетов бухгалтерского учета нельзя с достаточной уверенностью судить о том, что все хозяйственные операции учтены. Как правило, подтверждение данного критерия связано с установлением двух условий: все ли операции, подлежащие учету, отражены в регистрах бухгалтерского учета; и все ли включенные в учетные регистры сальдо и Обороты в полном объеме перенесены в бухгалтерскую отчетность.

При установлении соответствия бухгалтерской отчетности критерию оценки необходимо подтвердить, что все статьи отчетности оценены согласно требованиям нормативных документов и избранной клиентом учетной политики. Также аудитор должен подтвердить обоснованность применяемого варианта оценки с точки зрения задач составления бухгалтерской отчетности.

Критерий точности связан с принятым в бухгалтерском учете допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности клиента, т. е. эти факты относятся к тому отчетному периоду, в котором они фактически имели место.

При установлении соответствия отчетности критерию представления и раскрытия следует получить доказательства как в отношении отдельных показателей, так и всей бухгалтерской отчетности как комплекса взаимосвязанных показателей.

3. Дезагрегирование бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность – завершающая стадия учетного процесса. Анализ и сопоставление данных, содержащихся в различных формах бухгалтерской отчетности, являются важной аудиторской процедурой.

Для осуществления собственно процесса аудита необходимо подразделить бухгалтерскую отчетность на элементы (сегменты) и сформулировать цели каждого сегмента. Процесс последовательного подразделения бухгалтерской отчетности на статьи; статей – на счета бухгалтерского учета; счетов — на хозяйственные операции, совершение которых послужило основанием для записей на счетах, называется дезагрегированием бухгалтерской отчетности. Этапы дезагрегирования бухгалтерской отчетности приведены в таблице 3.

Таблица 3 - Этапы дезагрегирования бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность	Исходный этап: отчетность должна соответствовать критериям полноты, существования, возникновения, прав и обязательств, оценки, точности, представления и раскрытия
Статьи бухгалтерской отчетности	Первый этап: определяется степень важности различных критериев для статей отчетности (соответствие критерию существования отдельных статей отчетности)
Счета бухгалтерского учета	Второй этап: подтверждение сальдо по счетам (соответствие критериям существования и полноты)
Хозяйственные операции	Третий этап получение доказательств по всем установленным критериям к бухгалтерской отчетности на исходном этапе

Таким образом, первый этап дезагрегирования отчетности - это подразделение бухгалтерской отчетности на статьи, где с условной степенью уверенности можно установить соответствие критерию существования отдельных статей. Получить достаточные доказательства для остальных критериев невозможно в связи с агрегированием и разнородностью статей отчетности.

На втором этапе имеется возможность получения для подтверждения с различной степенью уверенности соответствия ограниченному количеству критериев – существования и полноты.

Третий этап обеспечивает получение с достаточной степенью уверенности доказательств по всем установленным критериям: полноты, существования, возникновения, прав и обязательств, представления и раскрытия, оценки, точности.

Процесс дезагрегирования бухгалтерской отчетности с позиций достижения целей аудита можно назвать сегментированием. В свою очередь, элементы, в отношении которых будут проводиться аудиторские процедуры в целях получения доказательств на соответствие установленным критериям правильности статей бухгалтерской отчетности, можно назвать сегментами аудита.

Таким образом, цель аудита бухгалтерской отчетности достигается путем решения задач, поставленных для каждого сегмента аудита.

Источниками информации при аудите бухгалтерской отчетности выступают все формы отчетности, применяемые предприятиями и организациями, а также Положение по учетной политике, Главная книга, учетные регистры, регистры налогового учета, налоговые декларации, бухгалтерские справки и другие документы.

Для формирования профессионального мнения относительно форм бухгалтерской отчетности аудиторы должны:

проверить соответствие отчетности клиента требованиям нормативных актов РФ, предъявляемым к ее составлению и раскрытию;

проверить состав и содержание форм бухгалтерской отчетности, проанализировать увязку основных показателей отчетности между собой;

проверить правильность оценки статей отчетности;

подтвердить достоверность показателей отчетности;

подтвердить полноту раскрытия в отчетности всех существенных показателей деятельности клиента за проверяемый период.

Все выявленные в ходе ошибки и искажения отчетности регистрируются в рабочих документах и обобщаются в аналитической части аудиторского заключения.

4. Действия аудитора при выявлении искажений в бухгалтерской отчетности

Искажение бухгалтерской отчетности, т. е. неверное отражение и представление данных бухгалтерского учета из-за нарушений установленных правил его организации и ведения, может быть двух видов: преднамеренное и непреднамеренное. Предна-

меренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом преднамеренных действий (или бездействия) персонала аудируемого лица. Они совершаются в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности.

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом непреднамеренных действий (или бездействия) персонала аудируемого лица. Эти искажения могут быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

При аудите следует учитывать наличие определенных факторов, способствующих повышению риска появления как непреднамеренных, так и преднамеренных искажений. Например, значительные финансовые вложения в кризисные отрасли или в отрасли с повышенным предпринимательским риском; несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объема продаж экономического субъекта или значительному снижению прибыли; нетипичные сделки, которые не соответствуют профилю деятельности клиента и многие другие, в том числе и внешние факторы.

В случае выявления искажений бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская организация должна оценить их влияние на достоверность проверяемой отчетности во всех существенных аспектах. Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности может быть существенным или несущественным.

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 бухгалтерскую отчетность. В том случае, если руководство аудируемого лица отказывается внести поправки в финансовую отчетность, а результаты расширенных аудиторских процедур не позволяют аудитору заключить, что совокупность неисправленных искажений не является существенной, аудитору следует рассмотреть вопрос о надлежащей модификации аудиторского заключения.

В случае, если совокупность неисправленных искажений приближается к уровню существенности, аудитору необходимо определить, существует ли вероятность того, что необнаруженные искажения, рассматриваемые вместе с обнаруженными, но неисправленными искажениями, могут превысить установленный уровень существенности. Следовательно, по мере того, как совокупные неисправленные искажения приближаются к уровню существенности, аудитор рассматривает вопрос о снижении аудиторского риска посредством дополнительных аудиторских процедур или требует внесения поправок в финансовую отчетность с учетом выявленных искажений.

Все выявленные в процессе аудита факты искажений бухгалтерской отчетности аудитор подробно отражает в своей рабочей документации, оформленной в установленном порядке. Аудиторская организация должна включать в аналитическую часть аудиторского заключения сведения о выявленных искажениях бухгалтерской отчетности.

Контрольные вопросы:

1. Цели проверки отчетности экономического субъекта.
2. Характеристика критериев оценки бухгалтерской финансовой отчетности.
3. Сущность деагрегирования бухгалтерской отчетности.
4. Действия аудитора при выявлении искажений в бухгалтерской отчетности.

Используемая литература

Основная литература

1. Аудит: теория и практика. – М.: Юрайт, 2012. – 666 с.
2. Бухгалтерский учет и аудит / Дмитриева И.М., - М.: Юрайт, 2011. – 287 с.
3. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: учебник и практикум для СПО. – М.: Юрайт, 2015. – 306 с.
4. Ерофеева В.А. Аудит. – М.: Юрайт, 2012. – 638 с.
5. Лебедева Е.М. Аудит. – М.: Академия, 2014. – 192 с.
6. Лебедева Е.М. Аудит. Практикум. – М.: Академия, 2014. – 176 с.
7. Миргородская Т.В. Аудит. – М.: КноРус, 2014. – 312 с.
8. Парушина Н.В. Аудит. Практикум. – М.: ФОРУМ; ИНФРА-М, 2013. – 288 с.
9. Парушина Н.В. Аудит: учеб для СПО. – М.: ФОРУМ; Инфра-М, 2014. – 288 с.
10. Рогуленко Т.М. Аудит. – М.: КноРус, 2014. – 432 с.

Дополнительная литература

1. Бычкова С. М. Международные стандарты аудита. – М.: Проспект, 2008. – 432с.
2. Бычкова С. М. Международные стандарты аудита. – СПб.: Питер, 2009. – 384с.
3. Парушина Н. В. Аудит. Практикум. – М.: ФОРУМ; ИНФРА-М, 2006. – 224 с.
4. Парушина Н. В. Аудит: учеб для СПО. – М.: ФОРУМ; 2009. – 288 с.

Учебное издание

Е.М. Степура

Аудит

учебное пособие

Редактор Осипова Е.Н.

Подписано к печати 06.11.2015 г. Формат 60x84 1/16
Бумага печатная. Усл. п.л. 8,95. Тираж 25 экз. Изд. № 3813.

Издательство Брянского государственного аграрного университета
243365 Брянская обл., Выгоничский район, с. Кокино, Брянский ГАУ