

Дагестанский государственный институт народного хозяйства



Гитинов Х.Г.

Аудит

Учебное пособие



Махачкала - 2011

УДК 657.6
ББК 65.052я73

Составитель: Гитинов Хайрула Гаджимурадович, старший преподаватель кафедры «Анализ хозяйственной деятельности и аудит» Дагестанского государственного института народного хозяйства

Внутренний рецензент: Азракулиев Замир Магомедвалиевич, к.э.н. доцент кафедры «Анализ хозяйственной деятельности и аудит» Дагестанского государственного института народного хозяйства

Внешний рецензент: Сайгидмагомедов Анварбег Магомедович, к.э.н, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и финансы» Дагестанской государственной сельскохозяйственной академии

Учебное пособие содержит комплект материалов для изучения методики ведения аудиторских проверок, порядка сбора и обработки аудиторских доказательств, написания аудиторского заключения.

Учебное пособие по дисциплине «Аудит» содержит краткое изложение лекционного материала по 14 темам, задания для текущего контроля усвоения материала, задания для самостоятельной работы студентов и информационное обеспечение дисциплины.

Для подготовки бакалавров экономики.

Аудит *Учебное пособие* / Гитинов Х.Г. – Махачкала: ДГИНХ, 2011. – 110 с.

Рекомендовано к утверждению
и к изданию Учебно-методическим
советом ДГИНХ
проректор по учебной работе ДГИНХ,
председатель Учебно-методического
совета, доктор экономических наук,
профессор Казаватова Н.Ю.
« 5 » марта 2011г

Одобрено
Советом факультета
«Бухгалтерский учет и аудит»
Председатель Совета
Махмудов А.Г.
«25 » февраля 2011г

Одобрено
кафедрой: «Анализ хозяйственной
деятельности и аудит»
протокол № 7 от 3 февраля 2011г.
зав. Кафедрой, старший преподаватель
Глотова В.Г.

Печатается по решению Ученого совета Дагестанского государственного института народного хозяйства

Содержание

Аннотация	4
Введение	4
Тема 1. Сущность и содержание аудита	6
Тема 2. Организация и регулирование аудита	16
Тема 3. Планирование аудиторской проверки	28
Тема 4. Подготовка аудиторской проверки	35
Тема 5. Техника аудита	41
Тема 6. Результат аудиторской проверки	48
Тема 7. Аудит учредительных документов и др. общих документов	54
Тема 8. Аудит основных средств и нематериальных активов	57
Тема 9. Аудит материально-производственных запасов	62
Тема 10. Аудит денежных средств и финансовых вложений	67
Тема 11. Аудит расчетов	74
Тема 12. Аудит учета затрат, выхода готовой продукции и ее реализации	84
Тема 13. Аудит финансовых результатов и финансовой отчетности предприятий	89
Тема 14. Аудит капитала и резервов	99
Литература	109

Аннотация

Изучение данной дисциплины способствует более глубокому изучению студентами таких дисциплин как бухгалтерский учет, анализ финансовой отчетности, анализ хозяйственной деятельности, т.к. неотъемлемой частью любой аудиторской проверки является работа в данных направлениях.

Студент посредством изучения данной дисциплины сможет более объективно расценивать текущее положение бухгалтерского учета и отчетности, провести всесторонний анализ деятельности изучаемого предприятия, определить причинно-следственную связь сложившейся ситуации, выразить объективное, а главное, обоснованное мнение по результатам проверки (аудиторских процедур), дать практические рекомендации в исправлении сложившейся ситуации.

Данная дисциплина занимает одно из первостепенных положений среди прочих дисциплин, так как с переходом к рыночным отношениям, когда пользователям финансовой отчетности потребовались подтверждение достоверности её со стороны третьих лиц, аудит получил широкое распространение и проник во все сферы деятельности, то к аудиту стали предъявлять всё более жесткие требования.

ВВЕДЕНИЕ

Учебное пособие построено в соответствии с требованиями государственного общеобразовательного стандарта по «Аудиту». Функциональное предназначение курса «Аудит» является одним из важнейших при подготовке специалистов как области государственных финансов, так и в области достоверности учета и отчетности хозяйствующих субъектов.

Аудиторский контроль широко применяется в мировой практике.

В его основе лежит взаимная заинтересованность государства, администрации предприятий и их владельцев в достоверности учета и отчетности.

В соответствии с Законом «Об аудиторской деятельности» целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

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

Существенной предпосылкой развития аудита в нашей стране стал процесс разгосударствления экономики и переход на рыночные отношения. В условиях рынка и реальной конкуренции вмешательство государства в финансовую деятельность предприятий ограничено. С приобретением же ими реальных собственников – акционеров или частных владельцев – в обществе появились субъекты, заинтересованные в законности и эффективности финансовой деятельности предприятий.

Данное учебное пособие предполагает наличие у студентов определенной базы знаний, которые должны либо до начала изучения этого курса, либо параллельно пройти обучение по курсам: «Бухгалтерский учет», «Налогообложение», «Экономика предприятий», «Финансовый учет», «Финансовая отчетность».

Тема 1 Сущность и содержание аудита

План лекции:

1. Исторические предпосылки возникновения аудита и его роль в рыночной экономике, понятие аудита и аудиторской деятельности его цели и задачи
2. Место аудита в системе финансового контроля
3. Виды аудита

1 Исторические предпосылки возникновения аудита и его роль в рыночной экономике, понятие аудита и аудиторской деятельности его цели и задачи

Слово «аудит» (от лат. Audio – «он слышит») используется с древних времён, в основном применительно к периодическому заслушиванию владельцами (собственниками) отчетов своих управляющих.

Также слово «аудит» означает «слышать». В этом понятии аудит выступает как медицинская процедура прослушивания больного для установления диагноза. Переместившись в сферу экономики, аудит как термин стал означать проверку экономического здоровья предприятия.

Оглядываясь на историю развития экономики, можно отметить, что вплоть до XVIII – XIX вв., как правило владельцы «бизнеса» (рабовладелец, феодал, купец, хозяин мануфактуры, владелец фабрики, завода итд.) сам лично занимался руководством своим бизнесом. Даже в том случае, когда нанимали управляющих, контроль над ними обычно осуществлял лично владелец.

В XIX в. Произошел важный перелом в отношениях владельцев предприятий с управляющими, т.е. с развитием экономики образовалось разделение интересов тех, кто непосредственно занимался управлением предприятия и тех, кто вкладывал в него деньги.

Так как фактически владельцы (учредитель) перестал вникать в хозяйственную деятельность своего предприятия, он утратил доступ к подробной информации об этой деятельности (например, к данным бухгалтерского учета). Более того, многие частные инвесторы вообще не имеют достаточных знаний в области бухгалтерского учета и управления бизнесом для того, чтобы самостоятельно оценивать правильность принимаемых управляющими решений и достоверность представляемой ими информации. Однако, они хотели бы вкладывать свои средства наилучшим образом – в наиболее прибыльные, финансово устойчивые предприятия, которые могли бы обеспечить им высокие дивиденды. Таким образом, владельцы предприятия стали терять контроль над принадлежавшим им бизнесом. В подобных обстоятельствах повысилась вероятность того, что руководители предприятия (администраторы, менеджеры) не являющиеся владельцами предприятий, но руководящие его хозяйственной деятельностью и имеющие доступ к ресурсам предприятия могут злоупотреблять своими полномочиями и обманывать

учредителей, т.е представлять искаженную информацию о реальном положении дел на данном предприятии.

Учредители (акционеры, владельцы) предприятий не хотели полагаться только на информацию, предоставляемую им управляющими. Им хотелось быть уверенными в том, что отчетность представленная администрацией, полностью отражает реальное состояние предприятия. И по этому, для подтверждения достоверности отчетности стали приглашать независимых экспертов-аудиторов, т.е. специалистов, которые могли бы изучить состояние бухгалтерского учета и положение дел на предприятии и выдать независимое профессиональное заключение о достоверности или недостоверности отчетов, представляемых администрацией предприятия.

Таким образом, аудит имеет достаточно давнюю историю. Профессия независимого бухгалтера-аудитора возникла в XIX в. в акционерных обществах Европы, что было вызвано потребностью в объективной оценке отчетности данных обществ и получении достоверных данных о финансовом положении предприятий, дать которые мог только независимый от фирмы специалист.

Родиной аудиторской деятельности считается Великобритания, где начиная с 1844 года, вышла серия законов о компаниях, требующих, чтобы акционерные общества не реже одного раза в год приглашали специального человека для проверки бухгалтерских счетов и отчета перед акционерами, а в 1862г. Вышел закон об обязательном аудите.

В России должность аудитора была введена Петром I она должна была отвечать профессиональным качествам делопроизводителя, секретаря и прокурора одновременно.

Считается, что зарождение аудита как профессии в России связано с созданием в 1894г. Института присяженных бухгалтеров (счетоводов), которым был установлен порядок приёма в члены института желающих специалистов. Чтобы приобщатся к новому делу, российский бухгалтер должен был обладать соответствующими знаниями и навыками, сдать экзамены на право быть присяженным счетоводом и принести специальную присягу.

Если говорить об аудите нашего региона, то аудиту Дагестана 15 лет. В начале 90-х годов XX столетия, с переходом России к рыночной экономике появилось большое количество новых по своей форме структур, кооперативов, акционерных обществ, банков. В коммерческую деятельность вовлеклись сотни тысяч людей нового поколения, которые, однако, не обладали должным опытом, знаниями и необходимой осмотрительностью, имели весьма приблизительное представление о законах и нормах, регламентирующих работу их предприятий.

В 1991 – 1994 гг. в Дагестане количество коммерческих банков быстро росло и к концу 1994г. их стало 102. По количеству банков на душу населения Республика вышла на первое место в РФ.

В то время ещё не была сформирована нормативная база, регулирующая деятельность коммерческих банков. Были случаи хищения кредитных средств, участились поступления в коммерческие банки денежных документов.

В этих условиях возникла необходимость в новой форме контроля за работой этих предприятий, которая сочеталась бы с постоянной их опекой, консультированием и других видами услуг, оказываемых для повышения эффективности коммерческой деятельности, улучшении отчета и отчетности.

В этих целях в 1991 г. Магомедшерифовым Энделифом Юсуповычом была учреждена аудиторская фирма «Мера». В ту пору обязательному аудиту подлежали только коммерческие банки. Центробанк России обязал свои региональные управления проводить аудиторскую проверку всех коммерческих банков.

Для того, чтобы дать определение, что такое аудит, т.е. что понимается под данным термином в настоящее время, обратимся к основному нормативному документу, регламентирующую аудиторскую деятельность в России.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (ст. 1)

Аудиторская деятельность, аудит - предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Экономический субъект и индивидуальные предприниматели, отчетность которых проверяется аудиторами, называются аудируемыми лицами.

Аудитором согласно ст. 3 Закона об аудиторской деятельности является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора, при этом аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность в качестве работника аудиторской организации или в качестве лица, привлекаемого аудиторской организацией к работе на основании гражданского - правового договора, либо в качестве индивидуального предпринимателя, осуществляющего свою деятельность без образования юридического лица.

Аудиторской организацией согласно ст.4 является коммерческая организация, осуществляющие аудиторские проверки и оказывающая сопутствующие аудиту услуги, которая осуществляет свою деятельность после получения лицензии на условия и в порядке, предусмотренным законодательством РФ.

Рассмотрим определение аудита более подробно.

Во первых, аудиторская деятельность это предпринимательская деятельность. Следовательно, если аудитор хочет осуществлять свою деятельность индивидуально, он должен зарегистрироваться в качестве индивидуального предпринимателя без образования юридического лица в общеустановленном порядке. Либо он должен устроиться на работу в аудиторскую фирму, которая также должна быть зарегистрирована в общеустановленном порядке, но уже как юридическое лицо. Вместе с тем, предпринимательская деятельность аудитора ограничена – согласно п 7 ст 1 Закона об аудиторской деятельности, аудиторским организациям и

индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой либо иной предпринимательской деятельностью кроме проведения аудита и оказанию сопутствующих ему услуг.

Во вторых Аудиторская деятельность предполагает независимую проверку учета и отчетности аудируемых лиц. Это означает, что при осуществлении аудита необходимо обеспечить независимость аудитора или аудиторской фирмы от проверяемого им лица.

В третьих, аудитор в ходе своей деятельности проверяет прежде всего состояние и правильность ведения бухгалтерского учета с целью подтверждения достоверности предоставляемой данным предпринимателем бухгалтерской отчетности.

В четвертых аудируемыми лицами могут быть не только организации (юридические лица), но и индивидуальные предприниматели.

Целью аудита является выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ.

В соответствии с целью аудита можно выделить ряд задач, которые должны быть решены аудитором при проведении аудита:

1. формулирование принципов подготовки плана и программы аудита.
2. организация подготовки и составление плана и программы аудита .
3. формулирование принципов документирования аудита.
4. формулирование требований к форме и содержанию рабочей документации аудита.
5. определение порядка составления и хранения рабочей документации.
6. определение видов, источников и методов получения аудиторских доказательств.
7. выражение по результатам проведённого аудита мнения о достоверности отчетности субъекта в форме безусловно положительного, условно положительного или отрицательного АЗ либо отказаться в АЗ от выражения своего мнения.

2 Место аудита в системе финансового контроля

В зависимости от субъектов и характера контрольной деятельности, финансовый контроль подразделяется на государственно ведомственный (ревизия) и вне ведомственный (аудит).

Важное место занимает вопрос, связанные с ревизионным контролем и аудитом, их сходство и различия. Ревизия и аудит являются способами организации контроля за финансово хозяйственной деятельностью организации.

Ревизия и Аудит это два подхода к организации контроля за финансово – хозяйственной деятельностью организации.

Между ними имеются много общего и существенные различия.

Ревизия - составная часть государственного финансового контроля, устанавливающего законность, достоверность, целесообразность и эффективность хозяйственных операций.

Аудит – независимая проверка финансовых отчетов или финансовой информации экономического субъекта с целью выявления резервов и получении выводов о финансовом состоянии предприятия.

Отличие аудита от ревизии заключается в следующих признаках:

1. Цель;
2. Характер;
3. Основы взаимоотношений;
4. Управленческие связи;
5. Принципы оплаты труда;
6. Результаты деятельности.

Отличия аудита от ревизии.

Отличительная черта		Аудит	Ревизия
1	По целям исследования	Выявление недостатков в хозяйственной деятельности; оказание услуг, помощи в сотрудничестве с клиентом, выражение независимого мнения	Выявление виновных лиц и наказание
2	По характеру	Предпринимательская деятельность	Исполнительная деятельность
3	Основы взаимоотношений.	Складываются на добровольных началах в результате заключения договора на проведение аудиторской проверки	Проводится на принципах принудительности т.е. на основе законов, инструкций
4	По управлению.	Связи горизонтальные, добровольные.	Связи вертикальные в порядке административного взаимодействия и принуждения.
5	По принципу оплаты	Платит клиент или тот, кто нуждается в аудиторском заключении.	Платит администрация организации.
6	По результатам	Аудиторское заключение и рекомендации клиенту.	Акт ревизии, взыскания, указания,

			проверка исполнения.
--	--	--	-------------------------

3 Виды аудита

В мировой практике, а также в нашей стране аудит подразделился на :

1. внутренний;
2. внешний;
3. инициативный;
4. обязательный.

- внешний аудит – осуществляется сторонними аудиторскими организациями или индивидуальными аудиторами;

- внутренний аудит - образуется по средствам создания специального органа внутри самой организации как самостоятельного структурного подразделения (как правило, подчиняется непосредственно руководителю организации – президенту, т.е. исполнительному руководству, или собственникам – собранию акционеров в акционерном обществе и т.д.)

Основные различия между внешним и внутренним аудитом.

Отличительный признак	Внешний аудит	Внутренний аудит
Цель и задача	Определены законодательством (независимая проверка бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций, выражение мнения о его достоверности)	Определяется Положением о службе внутреннего аудита исходя из конкретных целей и задач, поставленных руководством или собственниками.
Объект аудита	Финансовая (бухгалтерская) отчетность.	Определяется внутренними нормативными документами о проведении проверки (приказ, распоряжение, решение, протокол собрания). Зачастую это данные управленческого учета.

Субъект аудита	Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы, зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей.	Структурно подразделение внутри самого предприятия подчиненное руководству.
Нормативное регулирование порядка и методики проведения проверок, составления отчета аудиторов.	Многоступенчатая система нормативного регулирования в соответствии с законом, а также договор об оказании аудиторских и сопутствующие аудиту услуг.	Определяется стандартами положением о порядке проведения проверок, утверждённым внутренним нормативным документом предприятия, в мировой практике есть общепринятые стандарты.
Характер осуществления деятельности.	Предпринимательская на основе заключенного договора.	Нормативно распорядительная.
Обязательные требования к аттестации и квалификации	Определены законодательством	Определяется руководством предприятия
Ответственность	Определённая договором (гражданско правовая) административная и уголовная	В основном, в соответствии с законодательством о труде, административная и уголовная
Оплата за оказанные услуги	Сумма установленная договором	Заработная плата

Исходя из требования законодательства бывает обязательная проверка и инициативная:

- обязательный (случай определённый Законом «Об аудиторской деятельности»)
- инициативный (в иных случаях по соглашению сторон, инициативе одного или нескольких учредителей, собственников предприятия).

Обязательный аудит – это ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций или индивидуального предпринимателя.

Случаи проведения Обязательного аудита регламентируется ст.7 «закона об аудиторской деятельности» которая гласит:

1. Если организация имеет организационно правовую форму ОАО;
2. Если организация является кредитной организацией, страховой организацией, товарной или фондовой бирже, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого является предусмотренные законодательством РФ обязательные отчисления, произведённые физическими и юридическими лицами.
3. Если объем выручки организации или индивидуального предпринимателя от реализации продукции за 1 год превышает в 500 тысяч раз установленный законодательством РФ МРОТ или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный законодательством РФ МРОТ.
4. Если организация является ГУП, МУП, основанным на праве хозяйственного ведения, если финансовые показатели его деятельности соответствуют показателям, указанным в п.3 Закона об аудиторской деятельности для МУПа законом субъекта РФ финансовые показатели могут быть понижены. Обратим особое внимание на то, что согласно п 2. ст .7 Закона об аудиторской деятельности обязательный аудит проводится только АО.

При проведении обязательного аудита аудиторская организация обязаны страховать риск ответственности за нарушения договора.

Закон обязывает аудиторскую организацию и индивидуальных аудиторов хранить тайну об операциях аудируемых лиц и лиц, которым оказывались сопутствующие аудиту услуги.

Если экономический субъект уклоняется от проведения обязательного аудита, то он несёт ответственность следующим образом в соответствии со ст 21 ФЗ «Об аудиторской деятельности».

1. Аудиторские организации и их руководители, аудируемые лица и лица подлежащие обязательному аудиту, несут уголовную, административную и гражданско-правовую ответственность в соответствии с законодательством РФ.
2. Осуществление Аудиторской деятельности аудиторской организацией или индивидуальным аудитором без наличия соответствующей лицензии влечет взыскание штрафа с аудиторской организации или индивидуального аудитора в размере от 100 до 1000 МРОТ.
3. Взыскание штрафов предусмотренных пп 2.3 производится в судебном порядке на основании постановления Уполномоченного Федерального Органа о привлечении к ответственности за указанные правонарушения.

По типу аудируемого лица :

- общий аудит;

- аудит банков и иных кредитных организаций;
- аудит страховых компаний;
- аудит бирж, инвестиционных и государственных внебюджетных фондов.

Контрольные вопросы:

1. Что включает в себя понятие «аудит»?
2. Как определяется аудит (аудиторская деятельность) в Федеральном законе РФ «Об аудиторской деятельности»?
3. Каковы задачи аудиторской деятельности?
4. Кто имеет право заниматься аудиторской деятельностью?
5. Назовите главную задачу аудита.
6. В какой стране впервые возник аудит?
7. В каком году был образован аудит в России? Кто был его основателем?
8. Перечислите этапы развития аудита в России.
9. В чем заключается цель аудита согласно Федеральному закону РФ «Об аудиторской деятельности» и федеральному правилу (стандарту) аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»?
10. Дайте определение понятий «внешний аудит», «внутренний аудит».
11. Каковы цели и задачи внешнего аудита?
12. Каковы цели и задачи внутреннего аудита?
13. Какова основная цель обязательного аудита?
14. Какова основная цель инициативного аудита?
15. Какие принципы положены в основу аудиторской деятельности?
16. На какие две группы можно разделить основные принципы аудита?
17. В чем заключается принцип независимости аудитора?
18. Приведите отличия между аудитом и ревизией и контролем.
19. Какие виды услуг являются сопутствующими аудиту?
20. Какими нормативными актами осуществляется правовое регулирование услуг, сопутствующих аудиту?

Ситуации и задания

1. Аудитор Петров В. И. у аудиторской фирмы «Консультант» широко применяет рекламу в прессе и на радио об оказании профессиональных услуг, публично заявляя о своих квалификационных достоинствах по сравнению с другими аудиторскими фирмами, и называет сумму вознаграждения за свои услуги.

*Помогите аудитору Петрову В. И. разобраться в этических аспектах рекламы своих услуг.

2. Аудиторскую проверку ЗАО «Омега» проводит группа аудиторов, один из которых близкий друг руководителя предприятия.

*Имеет ли место нарушение этических принципов? Если да, то какие

и как преодолеть эти нарушения?

3. На кондитерской фабрике проводится аудиторская проверка. Ежедневно аудиторов угощают кондитерскими изделиями и дарят по коробке конфет.

*Нарушаются ли этические нормы? Как в такой ситуации должны поступать аудиторы?

4. Аудиторская фирма ЗАО «Аудитор-консультант» 25.02.2006 г. заключила договор на проведение аудиторской проверки ЗАО «Волна» за 2005г.

Этому предшествовало следующее обстоятельство. Акционер Иванов О. А. обратился к руководителю ЗАО «Волна» с просьбой провести аудиторскую проверку за 2005 г. силами аудиторской фирмы, так как он не согласен с результатами ревизии ЗАО «Волна» за 2005 г., проведенной ревизионной комиссией этого ЗАО.

К договору об аудиторской проверке с фирмой «Аудитор консультант» приложило заявление акционера Иванова О. А. с резолюцией гендиректора ЗАО «Волна» о согласии на проведение аудиторской проверки.

Согласно отчетным данным ЗАО «Волна»:

- объем выручки от реализации продукции за 2005 г. составил 51 млн. руб.;

- сумма активов баланса на 01.01.2006 г. – 10 млн. руб.

Минимальная месячная оплата труда 2005 г. составила: 100 руб.

*Какова форма проведения аудиторской проверки ЗАО «Волна» (обязательная или инициативная)?

За счет каких средств следует отнести расходы по проведению этой проверки бухгалтерии ЗАО «Волна»?

5. Отметьте знаком (+) те из перечисленных экономических субъектов, которые подлежат обязательному аудиту:

№ п/п	Экономические субъекты	Знак (+)
1.	ЗАО с суммой активов баланса, составляющей 150-кратный минимальный размер оплаты труда	
2.	ОАО с объемом выручки от реализации продукции, равной 100-кратному МРОТ	
3.	Банк с иностранным капиталом	
4.	Банк, учрежденный группой физических лиц	
5.	Страховая компания без иностранного капитала	
6.	ООО с объемом выручки от реализации продукции, равным 100-кратному МРОТ	
7.	Благотворительный фонд без иностранного капитала	

6. Можно ли отождествить цели аудита и аудиторской деятельности, принимая во внимание, что аудиторская деятельность наряду с проверкой бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности хозяйствующих субъектов включает выполнение специальных аудиторских заданий и оказание сопутствующих услуг?

7. Индивидуальный аудитор на договорной основе дает консультации экономическим субъектам, в том числе по выбору аудитора, а также заключает договоры на проведение аудита, в которых получает согласие клиента на то, что аудиторскую проверку будет проводить другая аудиторская организация.

*Есть ли нарушения в действиях аудитора, а если да, то какие?

8. Аудиторская организация 1 февраля подала заявление о продлении лицензии на аудиторскую деятельность, срок действия которой истекал 11 февраля, а 25 февраля заключила договор с экономическим субъектом на проведение аудита с 1-го по 30-е апреля. Лицензирующий орган принял решение о продлении срока действия лицензии аудиторской организации 1-го апреля.

*Действительна ли сделка аудиторской организации и экономического субъекта, а если нет, то почему?

9. Благотворительный фонд «Милосердие» в течение 2005 года получал благотворительные взносы от различных коммерческих организаций и направлял их (за вычетом расходов, связанных с деятельностью фонда, произведенных строго в соответствии со сметой расходов фонда) детским домам и интернатам. Аудиторская организация «Альфа-аудит» предложила фонду свои услуги, однако попечительский совет фонда отказался от ее услуг, посчитав, что в аудиторской проверке нет необходимости.

*Обязательна ли аудиторская проверка фонда?

10. В 2003 г. фирма «Кама» перерегистрировалась в открытое акционерное общество. Объем реализации составил 98161 тыс. руб. Сумма активов баланса на 1 января 2005 г. составила 61115 тыс. руб. Минимальный размер оплаты труда за декабрь 2004 г. составил 600 руб.

*Установить, подлежит ли обязательной аудиторской проверке финансовая отчетность за 2004 г. фирмы «Кама»?

11. Государственный внебюджетный фонд по итогам 2005 г. имеет следующие показатели:

- объем годовой выручки составляет 1348900 тыс.руб.;
- сумма активов баланса на конец года – 467680 тыс.руб.;
- минимальный размер оплаты труда за месяц составил 600 руб.

*Определить, подлежит ли государственной внебюджетный фонд обязательному аудиту.

Тема 2

Организация и регулирование аудиторской деятельности в России

План:

2.1 Система нормативного регулирования и органы, регулирующие АД в РФ

2.2 Порядок профессиональной аттестации auditors

2.3 Аудиторские стандарты

1. Система нормативного регулирования и органы, регулирующие АД в РФ

Поскольку на результатах аудиторских проверок основываются множество экономических решений и пересекаются множество интересов, аудит во всех странах достаточно жестко регулируется. При этом в мировой практике сложилось две концепции регулирования аудиторской деятельности.

I концепция. В одних странах АД строго регулируется государством, которые устанавливают нормы, осуществляют регистрацию auditors и аудиторских фирм и контроль за их деятельностью (Франция, ФРГ, другие страны Европы).

II конц. В других странах АД в некотором смысле само регулируются: поскольку аудит ориентирован на потребности акционеров, инвесторов и кредиторов, он регулируется преимущественно общественными профессиональными аудиторскими организациями. Во развитых странах действуют независимые аудиторские палаты, задачи которых являются : - разработка стандартов по аудиту, - осуществление контроля за качеством работы auditors, - проведение аттестации и выдачи документов на право занятием АД.

На международном уровне профессиональные организации auditors сотрудничают посредством МФБ, которая вырабатывает рекомендации, касающиеся различных аспектов АД.

Нормативное регулирование АД содержит пяти уровневую систему:

1. законодательный уровень, включающий Закон об АД, определяющий место, роль, задачи аудита в финансово – экономической системе.
2. подзаконные нормативные акты, определяющие общие вопросы регулирования АД обязательных для всех объектов.
3. Стандарты (провела) аудиторской деятельности, устанавливающие нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг.
4. нормативные акты министерств и ведомств по специфическим видам аудита применительно к конкретным отраслям.
5. внутрифирменные аудиторские стандарты, разрабатываемые самими фирмами на базе федеральных стандартов и практики аудита, определяющие качество и престиж аудиторских фирм.

Основные нормативные документы, которые в настоящее время составляют нормативную базу регулирования АД ти в РФ. (некоторые из них)

1. ФЗ от 30 декабря 2008 «Об аудиторской деятельности»
2. Постановление Правительства РФ от 29 марта 2002г «О лицензировании аудита»
3. Постановление Правительства РФ от 6 февраля 2002 г «о вопросах государственного регулирования Аудита в РФ»

Отношения возникающие при осуществлении аудита, могут регулироваться также указом Президента РФ которые не должны противоречить ФЗ.

В соответствии со ст № 18 Закона об аудиторской деятельности функций федерального органа государственного регулирования аудита осуществляется уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, определяемый Правительством РФ. Постановлением Правительства РФ принятый в феврале 2002г. постановило, что уполномоченным федеральным органом, осуществляющую государственное регулирование аудита в РФ, определено Министерство Финансов РФ (советам по аудиторской деятельности). В состав Совета включаются представители :

- Минфина России;
- Федеральных органов исполнительной власти;
- Государственных органов власти;
- Банка России;
- Научных и др. организаций;
- Высших учебных заведений;
- Пользователи аудиторских услуг.

В большинстве стран мира существуют и осуществляют активную деятельность профессиональные аудиторские объединения - Аудиторские палаты, ассоциации аудиторов и т.д.

В России также существуют аналогичные объединения. Причем Закон об аудиторской деятельности особо выделяет аккредитованные профессиональные объединения.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения – это саморегулируемые объединения аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданные в соответствии с законодательством РФ в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов, действующие на некоммерческой основе. Если профессиональное аудиторское объединение соответствует вышеуказанному определению и его членами являются не менее 1000 аттестованных аудиторов и не менее 100 аудиторских организаций, оно имеет право подать в Минфин России заявление о своей аккредитации, под которой понимается официальное признание и регистрация Минфином РФ профессиональных аудиторских объединений. Представление аккредитованных профессиональных аудиторских объединений в совете по аудиторской деятельности должно составлять не менее 51% общего состава совета.

При аннулировании лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора это лицо исключается из состава всех аккредитованных профессиональных аудиторских объединений на срок установленный уполномоченным федеральным органом, но не более 3 лет со дня аннулирования лицензии у аудиторской организации и индивидуального аудитора.

2. Порядок профессиональной аттестации аудиторов

В соответствии с п1 ст 15 «Закона об аудиторской деятельности» аттестация на право осуществления аудиторской деятельности – это проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена. Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдаётся квалификационный аттестат аудитора без ограничения срока его действия.

Порядок аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, формирование аттестационных комиссий и размер платы за проведения аттестации утверждается Минфином России, а порядок получения лицензии на осуществление аудиторской деятельности устанавливается Правительством РФ. Организация проведения аттестации и лицензирования аудиторской деятельности возлагается на Минфин РФ.

Система аттестации аудиторов в РФ.

В настоящее время действует Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в РФ, утверждённое приказом Минфина России 12 сентября 2002г. № 93. в соответствии с этим положением Минфин России организует в установленном законодательством порядке систему аттестации. Аттестация, обучение и повышение квалификации аудиторов проводится в учебно-методических центрах (УМЦ).

База данных для формирования экзаменационных билетов и тестов рекомендуется Советом по аудиторской деятельности. База данных состоит из не менее 800 вопросов по экзаменационным билетам, не менее 150 практических задач по аудиту. Обновление базы данных для формирования экзаменационных билетов и тестов осуществляется на регулярной основе с учетом внесённых изменений и дополнений в законодательные и нормативные акты.

Допуск к аттестации.

Аттестация проводится с целью проверки квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, в форме квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора по итогам которого выводятся квалификационные аттестаты аудиторов следующих типов:

- в области общего аудита;

- в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
- в области аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования;
- в области аудита кредитных организаций, банковской группы;

За проведение аттестации взимается плата (на дату подачи претендентом полного комплекта документов) в соответствии с действующими нормативными правовыми актами РФ. (20 мрот). При неудовлетворительных итогах аттестации плата за её проведение не возвращается претенденту.

К аттестации допускаются лица имеющие:

- высшее экономическое или юридическое образование, полученное в российских учреждениях имеющие государственную аккредитацию;
- стаж работы по экономической или юридической специальности не менее 3-х лет из последних 5-ти на территории РФ.

Порядок подачи документов претендентами.

Претенденты на получение квалификационного аттестата аудитора предоставляют в Минфин РФ через учебно методический центр следующие документы:

1. заявление, заполненная в печатном виде о допуске к аттестации по форме утверждённая приказом Минфином РФ;
2. заверенную в установленном порядке копию диплома о высшем экономическом или юридическом образовании;
3. заверенную в установленном порядке копию трудовой книжки;
4. свидетельство Министерства образования РФ о признании эквивалентности иностранного документа об образовании;
5. копию платежного документа о внесении платы за проведении аттестации (размер платы согласно п.4 постановления Правительства РФ от 6 мая 1994г. составляет 20мрот, установленных законодательством РФ);
6. копию свидетельства о постановки на учет в налоговом органе физического лица по месту жительства на территории РФ;

Аннулирование квалификационных аттестатов аудиторов.

Основание и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора установлены в ст. 16. «Закона об аудиторской деятельности»

Случай аннулирования квалификационного аттестата аудитора:

1. установлен факт получения квалификационного аттестата аудитора с использованием подложенных документов;
2. вступил в законную силу приговор суда, предусматривающий наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течении определённого срока;
3. установлен факт несоблюдения требований ст. 8 и 12 «Закона об аудиторской деятельности» аудитор допустил разглашение аудиторской тайны или нарушения принципа независимости;

4. установлен факт систематического нарушения аудитором при проведении аудита требований, установленных законодательством РФ или федеральными правилами аудиторской деятельности;
5. установлен, факт что в течении двух календарных лет подряд аудитор не осуществляет аудиторскую деятельность ;
6. установлен факт подписания аудитором аудиторского заключения без проведения аудиторской проверки;
7. аудитор нарушает требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации, установленное ст. 15 «Законом об аудиторской деятельности».

Решение об аннулировании квалификационного аттестата аудитора принимается Минфином России. Лицо, квалификационный аттестат которого аннулирован по основаниям, перечисленным выше под номерами 1,3,4 и 5 не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в течении трёх лет со дня принятия решения об аннулировании квалификационного аттестата аудитора.

Если квалификационный аттестат аудитора аннулирован на основании, указанному выше под номером 2, не вправе повторно обращаться с заявлением о получении аттестата на право осуществления аудиторской деятельности.

Деятельность по проведению аудита осуществляется как при наличии квалификационного аттестата, так и при наличии соответствующей лицензии, которая может быть получена аудиторской организацией как юридическим лицом, или аудитором предпринимателем.

Лицензирование аудиторской деятельности, в том числе порядок выдач, приостановления и аннулировании лицензии, осуществляется в соответствии с действующим законодательством РФ о лицензировании отдельных видов деятельности. Лицензирование аудиторской деятельности осуществляется Минфином РФ. Лицензия на осуществление аудиторской деятельности выдаётся на срок 5 лет, который по заявлению лицензиата может продлеваться на 5 лет неограниченное число раз. Форма бланка лицензии утверждается лицензирующим органом.

Для получения лицензии соискатель лицензии представляет в лицензирующий орган следующие документы:

1. заявление о выдачи лицензии с указание ФИО, места жительства, данных документа удостоверяющих личность, наименование организации правовой формы и место нахождения для юридического лица;
2. копию свидетельства о постановке соискателя лицензии на учет в налоговом органе;
3. документ, подтверждающий уплату лицензионного сбора за рассмотрение лицензирующим органом заявление о выдаче лицензии;
4. копию свидетельства о государственной регистрации гражданина в качестве индивидуального предпринимателя;
5. копию учредительных документов и копию свидетельства о государственной регистрации соискателя лицензии в качестве юридического лица;

6. сведения, ФИО руководителей организации их заместителей и состоящих в штате организации аттестованных аудиторов – при условии постоянного проживания на территории РФ;

Если копии указанных в настоящем документе не заверены нотариусом, они представляются с предъявление оригинала.

Лицензирующий орган принимает решения о выдаче или отказе в выдаче лицензии в срок, не превышающий 60 дней со дня поступления заявления со всеми необходимыми документами.

Лицензирующий орган с целью контроля за соблюдением лицензиатами лицензионных требований и условий проводят проверку их деятельности.

В случае выявления при проведении проверки нарушений установленных требований и условий лицензирующий орган обязан в месячный срок по окончании проверки направить лицензиату предупреждение с указанием выявленных нарушений и сроков их устранения.

Лицензионные требования и условия осуществления аудиторской деятельности сформулированы следующим образом:

1. наличие у индивидуального аудитора или у аудиторов аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки типов квалификационных аттестатов аудитора;
2. наличие в штате аудиторской организации не менее 5 аудиторов, имеющих квалификационные аттестаты аудитора;
3. осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг в соответствии с нормативными актами РФ, в т.ч. с федеральными правилами, стандартами и органов регулирующих деятельность аудируемых организаций;
4. соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых лицензиатами аудиторских проверок и обеспечение возможности проведения внешних проверок качества их деятельности с предоставлением в установленном порядке всей необходимой для этого информации в соответствии с законодательством РФ.
5. обеспечении сохранности сведений, составляющих аудиторскую тайну, кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ;
6. предоставление аудируемым лицом информации об обстоятельствах, исключающих возможность проведения их аудиторской проверки;
7. участие в обязательном аудите кредитных организаций, банковских групп не менее двух аудиторов, имеющих квалификационный аттестат аудитора на право осуществления аудита кредитных организаций;
8. наличие в аудиторской организации при проведении обязательного аудита банковских групп стажа аудиторской деятельности по проверкам кредитных организаций не менее 2-х лет.

Лицензирование аудиторской деятельности, которое собирались отменить с 1 января 2006 года, сохраняется. Проблема в том, что Госдума не успела принять поправки в закон, заменяющее лицензирование на обязательное членство в осморегулирующих профессиональных объединениях. Поэтому в

этом году контролировать аудиторские организации по-прежнему будет Минфин.

Контрольные вопросы

1. Какими нормативными документами регламентируются правовые основы аудиторской деятельности в РФ?
2. Какие документы регулируют общие вопросы аудиторской деятельности в РФ?
3. Назовите органы, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ.
4. Приведите основной нормативный документ, регулирующий аудиторскую деятельность в России и дайте его краткую характеристику.
5. Сколько статей включает ФЗ «Об аудиторской деятельности»?
6. Как классифицируются аудиторские фирмы в РФ?
7. Какие организации работают на рынке аудиторских услуг в РФ?
8. Кто осуществляет функции уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ?
9. Перечислите основные функции уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности.
10. Как взаимодействуют уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности и аккредитованные профессиональные аудиторские объединения?
11. Назовите основные функции Совета по аудиторской деятельности.
12. Как проводится аттестация аудиторов?
13. Что такое лицензия?
14. Кем и как проводится работа по лицензированию аудиторской деятельности в России?
15. На какой срок выдается лицензия?
16. Какие требования предъявляются к аудиторской организации, получающей лицензию впервые?
17. При каких условиях лицензия не выдается, а выданная аннулируется?
18. Какие права и обязанности аудируемых лиц и лиц, заключивших договор на оказание аудиторских услуг?
19. Перечислите права и обязанности аудиторов.
20. Какие уровни включает система регулирования аудиторской деятельности в России.
21. Куда согласно действующему законодательству относятся затраты на аудит?
22. Кто имеет право проводить аудит (быть аудитором)?
23. Каковы функции палаты аудиторов?
24. Назовите стандарты аудиторской деятельности.
25. Как классифицируются стандарты аудита?
26. Какова роль стандартов аудиторской деятельности в обеспечении качества аудита?
27. Назовите международные стандарты аудиторской деятельности.
28. Из какого количества частей состоят международные стандарты аудиторской деятельности?

29. Назовите четыре взаимозависимых последовательных блока системы стандартов аудиторской деятельности.
30. Какие группы правил (стандартов) аудиторской деятельности определены в Федеральном законе «Об аудиторской деятельности»?
31. Укажите область применения:
- федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности (ПСАД);
 - внутренних стандартов профессиональных аудиторских объединений (ВСПАО);
 - внутренних стандартов аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (ВСаО).
32. Что служит аналогом для разработки общероссийских федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности?
33. Кем разрабатываются и утверждаются федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности?
34. Какая организация разрабатывает международные стандарты аудита (МСА)?
35. Какую роль выполняет группировка правил (стандартов) аудиторской деятельности по ее стадиям?
36. Назовите основные стадии аудиторской деятельности, выполняемые на каждой стадии работы и требуемые при этом правила (стандарты) аудиторской деятельности.
37. Что понимается под внутрифирменными стандартами аудиторской организации?
38. Каково значение внутрифирменных стандартов?
39. Перечислите порядок разработки внутренних аудиторских стандартов.
40. Какую организационно-правовую форму может иметь аудиторская фирма?
41. Как подразделяется контроль качества аудита?
42. По каким двум направлениям осуществляется текущий контроль?
43. От каких факторов зависят: качество, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры?
44. Что такое внутрифирменные аудиторские стандарты?

Ситуации и задания

1. Экономист торговой фирмы «Заря» Михайлова Н. А. получила квалификационный аттестат аудитора по общему аудиту 10.08.2003 г. сроком на три года и продолжала числиться на указанной должности, фактически находясь в отпуске по беременности и родам, а затем – по уходу за ребенком. 15.08.2005 г. она обратилась в аудиторскую фирму «Северовосток-аудит» с заявлением о приеме ее на вакантную должность аудитора. Однако аудиторская фирма в приеме ее на работу отказала.

*Укажите причины отказа.

2. Аудитор обсуждает со своим компаньоном еще неопубликованный баланс одного из заказчиков.

*Нарушает ли он при этом обязательство хранения тайны?

3. Во время проведения проверки по итогам года аудитор узнал о том, что его клиент собирается купить конкурирующее предприятие. Если данный факт станет известным, поднимется курс акций предприятия конкурента. Аудитор не отказывается от возможности при помощи посредника купить акции этого предприятия, и таким образом обеспечить себе высокую прибыль.

*Нарушает ли он при этом профессиональные обязанности?

4. Вновь организованная аудиторская фирма ЗАО «Северо-восток-аудит» представила в марте 2006 г. в Минфин РФ заявление о выдаче лицензии с приложением следующих документов:

- копий учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации, заверенных Московской регистрационной палатой;
- справки банка об уплате 50% уставного капитала в сумме 3,5 тыс. руб. (уставный капитал согласно уставу определен в 7 тыс. руб.);
- квитанции банка об уплате сбора за выдачу лицензии.

* Минфин РФ вернул документы. Укажите причины возврата документов.

5. Николаев Н. Н. в 2005 г. решил заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно. Сдав соответствующие экзамены, получил сертификат об окончании курса подготовки аудиторов.

Для получения квалификационного аттестата аудитора, он представил в Минфин РФ документы, в том числе:

- заверенные по месту работы копию диплома об окончании Волгоградского юридического колледжа и выписку из трудовой книжки, из которой следовало, что три последних года он работает бухгалтером претензионистом на заводе;
- заявление установленной формы, где указал, что до призыва в армию и поступления на учебу в колледж привлекался к уголовной ответственности за хулиганство.

*ЦАЛАК вернула документы Николаеву. Укажите причины возврата документов.

6. Отметьте знаком (+) государственные органы, в которых решаются споры экономических субъектов и аудиторских фирм:

№ п/п	Наименование организаций	Знак (+)
1.	Третейский суд	
2.	Арбитражный суд	
3.	Министерство РФ по налогам и сборам	
4.	Министерство финансов РФ	
5.	Суд	
6.	Министерство юстиции РФ	

7.	Министерство имущественных отношений РФ	
----	---	--

7. Отметьте знаком (+) органы государственного регулирования аудиторской деятельности:

№ п/п	Наименование организаций	Знак (+)
1.	Министерство финансов РФ	
2.	Министерство юстиции РФ	
3.	Центральный банк	
4.	Аудиторская палата России	
5.	Счетная палата Федерального собрания	

8. Аудиторская организация получила от внебюджетного фонда предложение заключить договоры на оказание двух видов услуг: обучение бухгалтерского персонала; составление бухгалтерской отчетности. Единственный специалист аудиторской организации по внебюджетным фондам является сыном заместителя главного бухгалтера внебюджетного фонда.

*Примет ли аудиторская организация оба эти предложения? А если одно, то какое?

9. Индивидуальный аудитор, являющийся специалистом по торговой деятельности, получил предложение от торговой фирмы провести обязательную аудиторскую проверку ее финансовой (бухгалтерской) отчетности.

*Примет индивидуальный аудитор данное предложение?

10. Кондитерская фабрика расторгла договор со своими аудиторами и пригласила вашу фирму быть ее аудитором.

*Определите, что вы будете делать в этом случае.

11. Аудиторская организация в течение года оказывала экономическому субъекту широкий спектр консультационных услуг в области бухгалтерского учета, налогообложения, экономики, финансов, права и управления (в устной и письменной формах). По окончании года экономический субъект обратился с просьбой к аудиторской организации выдать за дополнительное вознаграждение аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности без проведения проверки. Аудиторская организация удовлетворила просьбу экономического субъекта.

*Допустимы ли действия аудиторской организации с точки зрения законодательства? Если нет, то какие последствия они повлекут?

12. Сотрудником аудиторской организации является студент экономического вуза, обучающийся по специальности «Бухгалтерский учет и аудит». При подготовке выпускной квалификационной работы данный сотрудник обратился к руководителю аудиторской организации с просьбой предоставить ему практические материалы для исследования в виде комплекса рабочих документов аудитора по любой аудируемой организации.

Руководитель аудиторской организации удовлетворил просьбу сотрудника.

Председателем ГАКа оказался близкий друг руководителя аудируемого предприятия.

*Проанализировать ситуацию, установить характер нарушения и оценить его последствия.

13. Чтобы взять в банке кредит, организация–клиент обращается к своему аудитору с просьбой выступить в качестве поручителя.

*Определить, как следует поступать аудитору.

14. Страховая компания предложила аудиторской фирме стать ее аудитором. Однако среди персонала этой фирмы нет специалистов по страховой деятельности.

*Может ли фирма принять данное предложение?

15. Проводя аудит, старший аудитор дал поручение рядовому аудитору сделать проверку расчетов налогообложения организации-клиента.

По окончании проверки этот аудитор сообщил, что никаких ошибок обнаружено не было. Через неделю после этого было подготовлено заключение. Спустя два месяца налоговая инспекция провела проверку и обнаружила ряд ошибок в налоговых расчетах организации-клиента, после чего последняя должна доплачивать налоги и уплатить штрафы.

*Определить, что послужило причиной данной ситуации.

16. Отметьте знаком (+) те виды организационно-правовых форм, в которых могут создаваться аудиторские фирмы:

№ п/п	Организационно-правовые формы	Знак (+)
1.	Общество с ограниченной ответственностью	
2.	Открытое акционерное общество	
3.	Закрытое акционерное общество	
4.	Общество с дополнительной ответственностью	
5.	Полные товарищества	
6.	Товарищество на вере	
7.	Производственный кооператив (артель)	

17. Аттестованный аудитор Смирнов А. В., являясь сотрудником аудиторской организации «Комета», принимал участие в разработке пакета внутрифирменных правил (стандартов) аудиторской деятельности этой организации. По окончании разработки и утверждения внутрифирменных правил (стандартов) копии их остались у Смирнова А. В. Аудиторская организация «Комета» не заключала со своими сотрудниками соглашений, обязывающих их не разглашать их вне деятельности данной организации. Через два месяца аудитор Смирнов А. В. уволился из аудиторской организации «Комета» и был принят на работу во вновь созданную аудиторскую организацию «Навигатор», которой требовались внутрифирменные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Смирнов А. В. предоставил имеющийся у него пакет правил (стандартов), за что был поощрен премией руководством аудиторской организации «Навигатор». Об

этом случайно узнал руководитель аудиторской организации «Комета».

*Проанализируйте сложившуюся ситуацию, определите меру ответственности аудитора Смирнова А. В.

18. Российская аудиторская организация осуществляет свою деятельность как в России, так и за рубежом. В своей работе аудиторы руководствуются внутрифирменными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, разработанными методическим советом аудиторской организации на базе международных стандартов.

*Соответствуют ли внутренние стандарты аудиторской организации требованиям законодательства РФ? Если нет, то как преодолеть несоответствия?

19. В вашу аудиторскую фирму с целью заключения договора на проведение аудита обратилась страховая компания, главным бухгалтером которой является сестра вашей (вашего) супруги (супруга).

* Можете ли вы заключить договор с данной страховой организацией? Не будут ли нарушены основные положения принципа независимости аудитора в случае заключения такого договора?

20. Какие профессиональные этические принципы положены в основу аудиторской деятельности в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»?

21. В ходе осуществления аудиторской проверки аудитор провел ряд устных бесед с руководством проверяемой организации, из которых узнал об особенностях финансово-хозяйственной деятельности организации, о масштабах ее производства, о величине рентабельности. Все устные заявления руководства проверяемого экономического субъекта были подтверждены в письменной форме.

* Достаточны ли полученные аудитором аудиторские доказательства для подготовки разумных выводов, исходя из принципа профессионального скептицизма?

22. Аудиторская организация на протяжении трех лет (2003-2005 гг.) оказывает услуги экономическому субъекту по составлению бухгалтерской отчетности. В феврале 2005 г. руководство экономического субъекта обратилось к аудиторской организации с предложением провести обязательную аудиторскую проверку.

Руководство аудиторской организации приняло предложение экономического субъекта и назначило в состав группы аудиторов, не принимавших ранее участия в оказании услуг по составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности.

* Дайте оценку действиям руководителя аудиторской организации.

Тема 3 Планирование аудиторской проверки

План:

3.1 Назначение и принципы планирования аудита

3.2 Предварительное планирование аудита

3.3 План проведения аудиторской проверки

3.4 Подготовка и составление программы аудита

1 Назначение и принципы планирования аудита

Принципы планирования аудита изложены в правиле (стандарте) аудиторской деятельности. Планирование аудита целью которого является установления норм применяемых при ПА бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Аудитор должен начинать планировать аудит до написания письма – обязательства, и до заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудита.

Аудиторское планирование является начальным этапом проведения аудита, состоит в разработке аудиторской организации общего плана аудита с указанием общего объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществляемых аудит процедур, необходимых для формирования объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности.

ПА должно проводиться в составе с общими принципами планирования, как комплексность, непрерывность и оптимальность.

При ПА выделяются следующие основные этапы.

1. предварительное планирование аудита (ППА);
2. подготовка и составления общего плана;
3. подготовка и составления программы.

2 Предварительное планирование аудита

Для эффективного ПА аудитор должен согласовать с руководством экономического субъекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита

На этапе предварительного планирования аудитор должен получить информацию о:

- внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;
- внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями;
- организационно-управленческой структуре экономического субъекта;
- видах деятельности;
- структуре капитала и курсе акций;
- технологических особенностях;
- уровне рентабельности;
- основных контрагентах экономического субъекта;
- порядке распределения прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта;
- существовании дочерних и зависимых организаций;
- системе внутреннего контроля;
- принципах формирования оплаты труда персонала. Основными источниками информации об экономическом субъекте служат:
- 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 компаний;
- сведения, полученные из бесед с руководством и исполни

тельным персоналом экономического субъекта;

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

На этапе предварительного планирования аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита.

Считая проведение аудита возможным, аудиторская организация готовит письмо-обязательство о согласии на проведение аудита и отправляет его в адрес экономического субъекта. Затем формируется группа аудиторов для проведения проверки и с экономическим субъектом заключается договор.

Когда аудиторская организация не считает возможным проведение аудита, в адрес экономического субъекта посылается отказ от его проведения.

3 План проведения аудиторской проверки

Разработка общего плана и программы аудита основывается на предварительных данных об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур.

При подготовке общего плана и программы аудита аудиторской организации следует установить приемлемые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

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

Общий план — руководство осуществления программы аудита.

В процессе проведения аудиторской проверки у аудиторской организации могут возникнуть основания для пересмотра отдельных положений общего плана. Вносимые в план изменения, а также причины изменений аудиторю следует подробно документировать.

В общем плане необходимо предусмотреть сроки проведения аудита. В процессе планирования необходимо учесть: реальные трудозатраты; уровень существенности; проведенные оценки рисков аудита.

В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля и рисков аудита. Когда принимается решение о проведении выборочного аудита, аудитор формирует аудиторскую выборку.

В общем плане рекомендуется предусмотреть:

- конкретные области, подлежащие изучению, чтобы аудит был объективным;
- существенные моменты, которые следует охватить;
- выборочные планы;
- формирование аудиторской группы, ее численность и квалификацию специалистов, привлекаемых к проведению проверки;
- распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудиторской проверки;

- стандарты, процедуры, руководства или документы, с которыми следует ознакомить группу аудиторов;
- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита;
- предполагаемые сроки работы группы;
- инструктирование всех членов группы об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с положениями общего плана аудита;
- контроль руководителя за выполнением плана и качеством работы ассистентов аудитора, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;
- разъяснение руководителем аудиторской группы методических вопросов, связанных с практической реализацией аудиторских процедур;
- Документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы (исполнителя) при возникновении разногласий в оценке конкретного факта между руководителем аудиторской группы и ее рядовым членом.

4 Подготовка и составление программы аудита

Разработка программы проведения аудита включает этапы, аналогичные тем, что и разработка общего плана аудита. Программа является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, присвоить номер (код) каждой проводимой аудиторской процедуре, чтобы в процессе работы иметь возможность делать ссылки на них в рабочих документах.

Аудиторскую программу составляют либо в виде программы тестов средств контроля, либо в виде программы аудиторских процедур по существу.

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

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. *Программа аудиторских процедур по существу* представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и по каждому разделу составить программу аудита. В зависимости от изменения условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, фактический материал для составления аудиторского отчета. По окончанию процесса планирования аудита, такие как

общий план, программа аудита оформлен документально и завизирована в установленном порядке.

Контрольные вопросы

1. Для чего необходимо планирование аудита?
2. Каковы цели планирования аудита?
3. Какие документы клиента планируется проверить и почему?
4. Какие этапы включает планирование аудиторской проверки?
5. Какие общие принципы проведения аудита используются при планировании?
6. Какие частные принципы проведения аудита используются при планировании?
7. В чем сущность принципа комплексного планирования аудита?
8. В чем сущность принципа непрерывности планирования аудита?
9. В чем сущность принципа оптимальности планирования аудита?
10. Назовите основные стадии планирования аудита?
11. Как используются результаты планирования аудита?
12. От чего зависит объем планирования аудита?
13. Какими документами оформляются результаты планирования аудита?
14. Дайте определение материальности (существенности).
15. Назовите три основных уровня материальности.
16. Дайте определение и поясните сущность аудиторских рисков.
17. В чем заключается разница между общим риском, связанным с предприятием, и риском, связанным с условиями контракта?
18. Дайте понятие приемлемого аудиторского риска.
19. Что означает внутрихозяйственный риск?
20. В чем состоит сущность риска контроля?
21. Что означает риск необнаружения?
22. Какие критерии являются основными для оценки степени риска?
23. В чем заключается предпринимательский риск?
24. Что такое внутренний риск?
25. Каким образом аудитор определяет факторы риска и как он распределяет их по определенным позициям проверки?

Ситуации и задания

1. Вашу фирму пригласили провести аудиторскую проверку. Вы как ответственное лицо должны решить, следует ли принимать приглашение.
*Требуется определить круг вопросов, которые необходимо выяснить перед принятием окончательного решения. Выделить направления, которые потребуют особого внимания первичного аудита клиента.
2. В аудиторскую фирму обратилось руководство акционерного общества по производству стройматериалов с предложением провести инициативный аудит по итогам деятельности акционерного общества за отчетный год. В ходе

предварительного знакомства с бизнесом клиента аудитор установил, что акционерное общество занимается реализацией строительных материалов населению за наличный расчет. При этом объем реализации населению составляет примерно 30% от общего объема реализации. Достаточный контроль, которому мог бы довериться аудитор, за этой реализацией не осуществляется.

*Разработайте рабочую программу аудиторской проверки и выделить направления, которые потребуют особого внимания во время первичного аудита клиента.

3. В ходе аудиторской проверки акционерного общества обнаружены факты передачи производственной продукции иногороднему филиалу для дальнейшей реализации. Руководство акционерного общества пояснило, что филиал является самостоятельным субъектом и налогоплательщиком, а объем операций, совершаемых между головным предприятием и филиалом, незначителен.

*Требуется обосновать действия аудитора. В случае принятия решения о необходимости встречной проверки деятельности филиала разработать рабочую программу аудиторской проверки. Выделить необходимые стадии аудита с указанием порядка их проведения.

4. В аудиторскую фирму обратилось руководство акционерного общества с просьбой подтвердить годовой баланс и дать аудиторское заключение. Официальная справка: акционерное общество образовалось путем приватизации государственного предприятия; работает восемь лет; за последние два года сумело увеличить прибыль от производственной деятельности в 1,7 раза; активы за этот же период возросли на 90%; имеется безусловно положительное аудиторское заключение за предыдущий год. Ссылаясь на квалифицированного бухгалтера и на персональный контроль за работой бухгалтерии в целом, руководство акционерного общества просит провести аудиторскую проверку в сжатые сроки, с тем чтобы иметь положительное аудиторское заключение к общему собранию акционеров.

*Опираясь на данные официальной проверки, разработать рабочую программу аудиторской проверки, выделив различные стадии с указанием ее порядка и целей.

5. Сотрудник аудиторской фирмы проводит проверку годовой отчетности акционерного общества, являясь при этом владельцем одной акции данного АО.

*Нарушается ли при этом принцип независимости аудиторской деятельности и если да, то почему?

6. При прохождении аттестации претендент А. И. Дудкина получила следующие результаты: правильно ответила на 45 тестов; в первый день устно-письменного экзамена по разделу «Основы правового регулирования имущественных

отношений» получила 6 баллов, по разделу «Налогообложение юридических и физических лиц» – 6 баллов, по разделу «Финансы организаций» – 6 баллов; во второй день устно-письменного экзамена по разделу «Бухгалтерский учет и отчетность» – 6 баллов и по разделу «Аудит» – 6 баллов; за решение практической задачи по аудиту она набрала 50 баллов.

* Поставив себя на место члена экзаменационной комиссии, ответьте, какое решение по претенденту А. И.Дудкиной он вынесет – положительное или отрицательное?

7. По результатам аудиторской проверки крупной рекламной компании аудиторская организация подготовила безоговорочно положительное аудиторское заключение.

* Является ли аудиторское заключение гарантией состоятельности аудируемого лица и послужит ли это заключение мотивом к повышению рейтинга рекламной компании?

8. ЗАО «Кипарис» пригласило для проведения аудита за 2005 г. аудиторскую организацию «Бочкин-аудит», которая в 2000 г. провела восстановление бухгалтерского учета, а в 2002 и 2003 гг. вела бухгалтерский учет ЗАО «Кипарис».

* Оцените ситуацию.

9. После завершения проверки экономического субъекта аудиторы отказались вернуть клиенту принадлежащие ему бухгалтерские записи и документы, аргументируя свои действия задержкой выплаты аудиторского вознаграждения. Более того, аудиторы заявили о своем решении разгласить имеющуюся у них информацию посредством ее опубликования в самой известной экономической газете.

* Оцените действия аудиторов, исходя из основных этических принципов аудиторской деятельности.

Тема 4 Подготовка аудиторской проверки

План:

4.1 Организация аудиторского менеджмента

4.2 Составление письма-обязательства о согласии на проведение аудита

4.3 Заключение договора аудиторской проверки

1 Организация аудиторского менеджмента

Задача аудиторского менеджмента заключается в правильной формировании структуры аудита организаций с учетом профессионального уровня сотрудников исходя из чего экономические субъекты и аудиторские фирмы отдают предпочтение более подходящим вариантам в ходе отбора исполнителя аудиторских проверок с одной стороны и их заказчика с другой.

При организации структуры аудиторские фирмы исходят из теории и практики управления, а также видов оказываемых услуг.

В РФ профессиональные сотрудники аудиторских организаций в зависимости от функций, выполняемых ими в ходе аудита, сотрудники разделены на следующие категории:

- Руководители аудиторской организации;
- Руководители аудиторской проверки;
- Старшие аудиторы;
- Рядовой участник проверок.

Аудиторская организация отбирает клиентов с учетом характера отрасли, особенностей руководителей экономических субъектов, цели аудиторской проверки у данного клиента, предварительной оценки трудоемкости и сложности аудита, полученных рекомендаций, характера взаимоотношений с налоговыми органами др. пользователями информации финансовой отчетности, предварительного знакомства с состоянием системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также оценки собственной способности аудиторской организации к выполнению работы с точки зрения наличие соответствующего персонала. Экономические субъекты при выборе аудиторских организаций рассматривают такие критерии, как численность персонала и его опыт, уровень цен на оборот фирмы и наличие соответствующей лицензии и ассортимент предлагаемых услуг, качество аудита и возможность предоставления льгот.

2 Составление письма-обязательства о согласии на проведение аудита

Подготовка письма-обязательства проводится в соответствии с российским правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита».

Цель письма — регламентация обязательств экономического субъекта и аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки.

Письму-обязательству должно предшествовать официальное предложение экономического субъекта с просьбой об оказании ему аудиторских услуг.

Письмо-обязательство аудиторской организации, направленное экономическому субъекту, документально подтверждает согласие на проведение аудита или принятие предложения о назначении ее официальным аудитором этого экономического субъекта.

Форма и содержание письма-обязательства. Письмо-обязательство должно содержать:

- условия аудиторской проверки;
- обязательства аудиторской организации;
- обязательства экономического субъекта.

В письме-обязательстве должны быть также приведены ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых

проводится аудит (российские законы, правила и инструкции, касающиеся порядка ведения бухгалтерского учета, подготовки бухгалтерской отчетности и порядка ведения аудита). В некоторых случаях могут быть указаны международные стандарты бухгалтерского учета, выпускаемые Международным комитетом по стандартам учета (International Accounting Standards Committee — IASC). Однако аудит может проводиться и по международным стандартам аудита, выпускаемым Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants — IFAC). В этих случаях можно использовать для подготовки письма-обязательства стандарт МСА № 210 «Условия аудиторских заданий».

В правиле (стандарте) указано, какие обязательства аудиторской организации должны быть приведены в письме-обязательстве. Сюда входят виды отчетности аудиторской организации по результатам работы.

В письме-обязательстве должна содержаться информация об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги, о необходимости сохранения коммерческой тайны и наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Обычно соответствующие пункты письма-обязательства готовятся в строгом соответствии с Федеральным законом РФ «Об аудиторской деятельности» и правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Здесь также содержатся указания на то, какие обязательства должен взять на себя экономический субъект: ответственность за полноту и достоверность учета и отчетности, обеспечение доступа аудиторов ко всей необходимой информации, возможное направление запросов к контрагентам по вопросу подтверждения величины взаимозадолженности, а также не оказание давления на аудиторскую организацию.

В соответствии с правилом (стандартом) аудитор может не направлять письмо-обязательство повторно и в следующем году работать в соответствии с условиями прошлогоднего письма-обязательства. Тем не менее существуют случаи, когда он должен оговорить условия работы с клиентом еще раз.

3 Заключение договора аудиторской проверки

Договор на проведение аудиторской проверки – это официальный документ, который регламентирует взаимоотношения аудитора с клиентом.

При достижении между аудитором и клиентом принципиальной договоренности о проведении аудита составляется договор на оказание аудиторских услуг, который юридически отражает и фиксирует согласованные интересы сторон. Общие положения такого договора определяются ГК РФ, но в отличие от других договоров возмездного оказания услуг он имеет ряд особенностей, которые отражены в правиле (стандарте) «Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг». Это прежде всего учет уровня аудиторского риска и, следовательно, разделение ответственности между аудитором и клиентом, а

также учет интересов третьих лиц (потребителей информации финансовой отчетности). Перед этими потребителями аудитор несет ответственность при нанесении им ущерба в результате некачественной проверки.

Качество выполнения аудиторских услуг, бесконфликтность взаимоотношений аудитора с клиентом во многом зависят от четкости составления договора на проведение аудита. Поэтому в договоре следует точно сформулировать права, обязанности и ответственность сторон, сроки выполнения работ. Целесообразно отразить в нем перечень причин, по которым аудитор может выдать клиенту отрицательное заключение или вовсе отказаться от выдачи заключения, а также установить окончательные сроки представления клиентом документов для проверки. В договоре фиксируется стоимость аудиторских услуг и порядок расчетов. Определенную финансовую независимость аудитора от клиента может обеспечить указание на частичную или полную предоплату стоимости услуг. Возможно также включение в договор пункта, обязывающего клиента оказывать помощь аудитору. В зависимости от поставленной в договоре цели аудита результаты проверки могут оформляться заключением, отчетом или справкой. Эти данные носят конфиденциальный характер, и ответственность за их разглашение аудитором также может быть предусмотрена в договоре.

Важным моментом при заключении договора является оценка стоимости аудиторских услуг. Она должна определяться с учетом объема и трудоемкости предстоящих работ, уровня возможного аудиторского риска, предполагаемого эффекта для клиента и других факторов.

Все используемые в настоящее время формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг условно можно разделить на следующие группы:

аккордная оплата, при которой сумма оплаты определяется и фиксируется в договоре до начала проверки. К ее недостаткам относится невозможность обоснованно оценить реальную трудоемкость работы;

повременная оплата базируется на оценке стоимости одного часа (дня) работы аудитора, зависящей от его квалификации;

сдельная оплата, применяемая, как правило, при восстановлении бухгалтерского учета.

Расчет производится исходя из определения стоимости одной операции, выполненной аудитором, или стоимости одного показателя в отчетности;

оплата по результатам, предусматривающая отказ аудитора от заранее определенной суммы за предоставленную услугу и установление оплаты в виде доли от сэкономленных для клиента финансовых ресурсов. Эта экономия возникает в результате выявления ошибок в ведении учета, оформлении документации, уплаты налогов и т. п.;

— **комбинированная оплата**, представляющая различные комбинации из перечисленных выше форм и видов оплаты. Например, в договоре определяется общая стоимость услуги (аккорд) плюс определенный процент от достигнутой экономии средств клиента при выявлении налоговых ошибок или резервов на непредвиденные обстоятельства и т. п.

Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый или долгосрочный характер.

Договор считается заключенным, если между сторонами в требуемой форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора.

Контрольные вопросы

1. Как происходит выбор аудитора или аудиторской организации экономическим субъектом?
2. Перечислите основные критерии выбора аудиторской фирмы.
3. Как происходит выбор экономического субъекта аудиторскими организациями и аудитором?
4. Какие вопросы должны быть обсуждены на стадии предварительного планирования?
5. Укажите назначение письма-обязательства.
6. Какую цель преследует аудитор, детально изучая систему бухгалтерского учета клиента?
7. Приведите состав и содержание письма-обязательства аудитора перед клиентом.
8. Приведите состав и содержание договора на проведение аудиторской проверки.
9. Как осуществляется приемка заказчиком работы, выполненной аудитором (аудиторской фирмой)?
10. Из каких источников аудитор может получить знания о деятельности экономического субъекта?
11. Какие процедуры должен выполнить аудитор для оценки внутреннего контроля?
12. Перечислите основные аспекты и существенные условия текста договора.
13. На какой период времени может быть заключен договор?
14. От каких факторов зависит оценка стоимости аудиторских услуг?
15. На какие группы можно условно разделить формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг?
16. В чем сущность сдельной оплаты труда?

Ситуации и задания:

1. Извлечение из договора на оказание аудиторских услуг от 01.03.2006 г. «Аудиторская фирма» № (лицензия в области общего аудита выдана Минфином РФ 21.07.2003 за № сроком на 3 года), именуемая в дальнейшем «исполнитель», и ОАО «Московский ваучерный фонд», именуемый в дальнейшем «Заказчик», заключили настоящий договор о нижеследующем:

1) Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя обязательства по выполнению следующих работ:

- провести восстановление бухгалтерского учета Заказчика за 2004 г.;

- провести обязательную аудиторскую проверку достоверности отчетности Заказчика за 2005г.

2) Стоимость работ Исполнителя определяется исходя из установленной Аудиторской Палатой России стоимости 1 часа аудиторских услуг 50\$. Расчетное количество часов: на восстановление учета – 1280, на аудиторскую проверку – 320, итого 1600 часов.

*Укажите на факты несоответствия данных, приведенных в договоре, действующему законодательству.

2. Аудиторская фирма ЗАО «Северо-восток-аудит» 20.02.2006 г. заключила договор на проведение аудиторской проверки ЗАО «Ветер» за 2005 г. В ходе проверки было установлено, что предыдущая аудиторская проверка ЗАО «Ветер» (за 2004 г.) не была произведена, хотя по объему финансовых показателей ЗАО подлежало обязательной аудиторской проверке. В связи с этим аудиторская фирма предложила заключить договор на проведение обязательной аудиторской проверки за 2004–2005 гг. Однако руководство ЗАО «Ветер» сделать это отказалось, ссылаясь на то, что налоговая инспекция приняла годовой отчет за 2004 г. без аудиторского заключения.

Аудиторская фирма, проведя аудиторскую проверку за 2005 г. и представив заказчику аудиторское заключение, одновременно письменно поставила налоговую инспекцию в известность об уклонении ЗАО «Ветер» от обязательной аудиторской проверки 2004 г. Рассмотрев письмо аудиторской фирмы, налоговая инспекция направила его для принятия мер в налоговую полицию. Налоговая полиция за уклонение от обязательного аудита наложила штраф на ЗАО «Ветер» и на генерального директора ЗАО «Ветер».

*Какие нормативные акты в данной ситуации нарушены?

3. Аудиторская фирма ЗАО «Северо-восток-аудит» начала аудиторскую проверку ЗАО «Волна» 04.04.2006 г. в соответствии с заключенным с ЗАО «Волна» договором. 15.04.2006 г. в помещении офиса ЗАО «Волна» произошел пожар, в результате чего сгорело помещение бухгалтерии фирмы вместе со всеми хранившимися там на открытых стеллажах документами.

Согласно договору стоимость одного человеко-часа работы аудитора – 100\$, в том числе НДС (по курсу Центробанка РФ на день платежа). Продолжительность рабочего дня аудитора – 6 рабочих часов. В проверке принимали участие два аудитора. *Определите фактически понесенные аудиторской фирмой затраты, которые подлежат оплате ЗАО «Волна».

4. Экономический субъект предполагает заключить договор на крупную сумму. Руководство предприятия обращается в аудиторскую организацию с предложением определить налоговые последствия для данного договора.

*Определите предмет договора.

5. Руководство предприятия приняло на работу нового главного бухгалтера и по истечении трех месяцев обратилось в аудиторскую организацию с просьбой

провести проверку его деятельности за указанный период. *Определите предмет договора.

6. Общая трудоемкость проведения обязательной годовой аудиторской проверки – 500 человеко-часов; приемлемый уровень рентабельности аудиторской организации – 20%; среднечасовая ставка оплаты труда аудиторов – 500 руб.; прямые затраты (без оплаты труда) – 30 000руб.; косвенные затраты – 20 000 руб.

*Определите примерную договорную стоимость проведения обязательной годовой аудиторской проверки.

7. Крупное акционерное общество, расположенное в Подмосковье, намерено воспользоваться разовыми консультационными услугами аудиторской фирмы в г. Москве.

*Требуется разработать приемлемую схему взаимоотношений акционерного общества и аудиторской фирмы по оказанию консультационных услуг и возможные формы оплаты аудиторских услуг.

8. Предприятию предстоит крупная торговая сделка. Руководство компании обращается в аудиторскую фирму с просьбой разработать схему налогообложения для данной сделки и соответствующие тексты договоров с контрагентами.

*Сформулируйте предмет договора.

9. Руководство таксопарка г. Ульяновска собирается внедрять новую форму расчета арендной платы за использование автомашин и обращается в аудиторскую фирму с просьбой определить окупаемость таксопарка в условиях внедрения новой арендной платы.

*Сформируйте предмет договора.

10. Вашу фирму пригласили провести аудиторскую проверку. Вы как ответственное лицо провели предварительную экспертизу бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

*Подготовьте письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита, особое внимание уделив ответственности сторон.

11. В ходе обязательной аудиторской проверки экономического субъекта выясняется, что на товарных складах, по данным инвентаризации, имеют место значительные расхождения учетных и фактических данных.

*Требуется составить предварительный план инвентаризации и письменное разъяснение руководству экономического субъекта о необходимости повторной инвентаризации с вашим участием.

12. Аудиторская организация получила предложение от экономического субъекта, ведущего бухгалтерский учет с применением компьютерной

программы «Парус», заключить договор на проведение аудита. В аудиторской организации нет специалистов, владеющих этой программой.

*Может ли аудиторская организация принять данное предложение?

13. Экономический субъект предполагает заключить договор на крупную сумму. Руководство предприятия обращается в аудиторскую организацию с предложением определить налоговые последствия для данного договора.

* Определите предмет договора.

Тема 5 Аудиторские доказательства

План

5.1 Виды и источники получения аудиторских доказательств

5.2 Методы получения аудиторских доказательств

5.3 Использование работы эксперта при сборе аудиторских доказательств

1 Виды и источники получения аудиторских доказательств

Для обоснованного выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства.

Аудиторские доказательства – представляет собой информацию, полученную аудитором при разработке выводов, на которых основывается его мнение.

Виды аудиторских доказательств:

1. Внутренние
2. Внешние
3. Смешанные

Внутренние доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в устном и письменном виде;

Внешние доказательства это информация полученная от третьих лиц в письменном виде;

Смешанные – информация полученная от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденная третьей стороной в письменном виде.

Аудиторские доказательства должны быть: надёжными, достоверными и достаточными.

Правила надёжности аудиторских доказательств.

- Аудиторские доказательства от внешних источников более надёжные, чем полученные от внутренних источников.
- Аудиторские доказательства полученные от внутренних источников более надёжные, если система бухгалтерского учета и внутреннего контроля эффективны;
- Аудиторские доказательства собранные самим аудитором надежнее доказательств полученных от субъекта:

- Письменные доказательства надёжнее устных.

Процедуры получения аудиторских доказательств.

- **Инспектирование** – проверка записей, документов или материальных запасов;
- **Наблюдение** – изучение процесса или процедур. Выполняемых другими лицами;
- **Запрос и подтверждение** – поиск и получение информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами субъекта;
- **Подсчет** – проверка арифметической точности;
- **Аналитические процедуры** – анализ значимых показателей и тенденций включая различного рода колебания показателей.

Источники получения аудиторских доказательств является:

1. финансово – бухгалтерская отчетность: ф. №1 (бух баланс)
2. Бухгалтерские регистры: журналы ордера, главная книга бухгалтера и т д.
3. первичные документы экономического субъекта и третьих лиц.
4. статистическая отчетность;
5. отчетность по налогообложению;
6. уставные документы, договора, приказы и другие административные документы;
7. устные высказывания сотрудников экономического субъекта;
8. результаты инвентаризации;

2 Методы получения аудиторских доказательств

Методы аудита – это совокупность приёмов и процедур с помощью которых оценивается состояние объектов аудита.

Собирая аудиторские доказательства аудитор может применить одну или несколько процедур не зависимо от того, проверяется одна или группа хозяйственных операций.

Процедуры обработки аудиторских доказательств.

1. проверка арифметических расчетов клиента;
2. инвентаризация;
3. проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;
4. подтверждение;
5. устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и третьей стороны;
6. проверка документов;
7. прослеживание (сканирование);
8. аналитические процедуры;
9. подготовка альтернативного баланса.

Проверка арифметических расчётов клиента.

Пересчёт заключается в проверки арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и выполнение независимых подсчетов. Эта процедура даёт математически точную информацию. При обнаружении ошибок в подсчете аудиторю следует проследить дальнейший путь этой искаженной информации и оценить её влияние на степень достоверности отчетности.

Инвентаризация – это приём, который позволяет получить точную информацию о наличии имущества экономического субъекта и получить ориентировочную информацию о состоянии и стоимости такого имущества. В ходе проверки аудиторы могут наблюдать за процессом проведения инвентаризации.

До начала проведения инвентаризации аудиторская организация обязана:

1. выяснить, как часто проводилась инвентаризация;
2. проверить бухгалтерскую документацию по ранее проводившимся инвентаризациям;
3. выявить дорогостоящие товарно-материальные ценности;
4. проанализировать систему учета товарно-материальных ценностей и систему контроля экономического субъекта.

В случае наблюдения за проведением инвентаризации аудитору надо принять участие в выполнении контрольных измерений, изучить имеются ли устаревшие, неиспользуемые или малоиспользуемые ценности, проверить как хранятся запасы, проверить реальных Д и К задолженности.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций.

Этот метод позволяет аудиторской организации осуществлять контроль за учетными работами, выполняемой бухгалтерией.

Полученная информация считается достоверной только в том случае, если она получена непосредственно в момент исследования этих операций.

Подтверждение.

Для получения информации о реальности остатков на счетах, аудиторская организация должна получить подтверждение в письменной форме от независимой стороны. Стандартом рекомендуется готовить запрос в виде документа от имени руководства экономического субъекта в адрес третьей стороны. При необходимости аудиторская организация может самостоятельно установить непосредственный контакт с третьей стороной.

Устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и третьей стороной.

Устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны может проводиться на всех этапах аудиторской проверки.

Результаты устных опросов должны записываться в виде протокола или краткого конспекта, в котором обязательно должны быть указаны фамилия того

аудитора, который проводил опрос, а также ФИО лица, которое было опрошено. Письменная информация по итогам устных опросов должна приобщаться аудиторской организацией к другим рабочим документам аудиторской проверки.

Проверка документов.

Документальная информация может быть:

- внутренние документы, подготовленные и обработанные внутри экономического субъекта;
- внешние документы, подготовленные и поставленные экономическому субъекту третьими лицами;
- смешанные.

Среди документов выделяют:

- официальные – устные высказывания, выписки банка, корешки денежных чеков.
- Обычные документы – счета фактуры поставщиков, договора с покупателями на поставку продукции.

Наиболее достоверными из выше указанных документов являются официальные документы т.е. они подвергаются наименьшей вероятности подделки. Цель проверки документов – подтверждение учетных записей.

Прослеживание.

Под прослеживанием понимается процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы которые находят заключительную корреспонденцию счетов и убеждают в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете. При выполнении этой процедуры аудитор выборочно проверяет первичные документы и их запись в регистры синтетического и аналитического учета с использованием стандарта аудиторская выборка.

Аналитические процедуры.

Под аналитическими процедурами подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычных и неверно отражённых в бухгалтерском учёте фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений.

Аналитическая процедура применяется в период предварительного планирования до заключения договора на аудиторскую проверку.

Типичными видами аудиторских процедур является:

1. сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
2. сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми);

3. оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставления их с данными предыдущих периодов;
4. сопоставление финансовой информации и нефинансовой.

Подготовка альтернативного баланса.

Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненной работы, оказанных услуг) аудиторская организация может составить баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции, которые позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья тем самым убедиться в достоверности финансового результата.

3 Использование работы эксперта при сборе аудиторских доказательств

Немаловажную роль в аудите может играть специальная проверка отдельных обстоятельств и сторон финансово хозяйственной деятельности клиента, которые могут производиться с привлечением эксперта.

Эксперт – это физическое лицо или фирмы обладающими специальными навыками и опытом работы в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита .

Экспертами могут быть следующие специалисты:

- актуарии (специалисты по страхованию);
- оценщики недвижимости;
- юристы;
- геологи;
- инженеры.

Экспертом не может выступать учредитель, собственник, акционер, руководитель и иное должностное лицо проверяемого экономического субъекта, несущее ответственность за соблюдение бух фин отчетности либо состоящий с указанными лицами в близком родстве.

Услугами эксперта пользуются для получения объективных данных по узкой области знаний, связанной с проведением аудиторской проверки, или для разделения ответственности с аудитором за результаты проверки. Эксперт должен иметь диплом или лицензию, свидетельствующую о его квалификации. Заявка на использование эксперта может быть подана либо руководством проверяемой организации, либо аудитором (после согласия клиента).

В случае отказа клиента от услуг эксперта, аудитор не имеет право привлекать его к проверке, но может снять с себя ответственность, оговорив это в аудиторском отчете и получив у клиента письменное подтверждение отказа использования эксперта.

В договор о выполнение работ экспертом включают:

- цели, объем и предмет исследования;

- источники информации, предоставляемой эксперту;
- прочие условия.

Эксперт представляет результаты своей работы в виде заключения в письменной форме

Заключение эксперта должно иметь следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату документа;
- личную подпись эксперта и её расшифровку.

Использование работы эксперта при проведении аудита, в том числе отсылка к такой работе в аудиторском заключении, не снимает ответственность за аудиторское заключение с аудиторской организации подготовивший его.

Контрольные вопросы

- 1) Что означает термин «система внутреннего контроля»?
- 2) Что включает в себя контрольная среда?
- 3) Какие цели достигаются средствами внутреннего контроля?
- 4) Что необходимо получить аудитору для разработки плана аудиторской проверки?
- 5) Что включают тесты средств контроля?
- 6) В чем заключается единство целей управления и контроля?
- 7) Что является элементами системы контроля?
- 8) Чем вызвана необходимость организации внутреннего управления в современных условиях?
- 9) Назовите главную цель внутреннего аудита.
- 10) На каких этапах рекомендуется вести расчет уровня службы внутреннего аудита?
- 11) Перечислите основные функции службы внутреннего аудита.
- 12) Какие рекомендации следует выполнять при укомплектовании службы внутреннего аудита с целью повышения ее эффективности?
- 13) Что является программой аудита?
- 14) Какова стратегия составления общего плана и программы аудита?
- 15) Дайте определение аудиторской выборки.
- 16) В каких случаях применяется выборочный метод проверки?
- 17) Дайте определение понятиям генеральная и выборочная совокупность.
- 18) Какие методы выборки существуют? Раскройте содержание каждого из них.
- 19) В чем заключается риск выборки?
- 20) Назовите основные виды рисков выборки.
- 21) Охарактеризуйте каждый вид риска.
- 22) Что обязана аудиторская организация для любой выборки?
- 23) Дайте определение аудиторскому доказательству.
- 24) Назовите виды аудиторских доказательств.
- 25) Какие факторы определяют надежность аудиторских доказательств?

- 26) Раскройте понятия достаточности и надлежащего характера аудиторских доказательств.
- 27) При каких обстоятельствах аудиторских риск уменьшается?
- 28) Перечислите методы аудиторской проверки.
- 29) Перечислите предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.
- 30) Что понимается под документированием аудита?
- 31) Что относится к документации аудитора?
- 32) Какими факторами определяются содержание и формы документов аудитора?
- 33) Назовите основные виды рабочих документов аудитора.
- 34) Перечислите реквизиты рабочей документации аудита.
- 35) Сколько лет хранится документация аудитора?

Ситуации и задания

1. При проверке аудитор собрал следующие доказательства:
- выписку из реестра акционеров – для подтверждения наличия акций в собственности предприятия–клиента;
 - акт инвентаризации материально–производственных запасов по результатам инвестиции, проведенной с участием аудитора;
 - анализ затрат, подготовленный работником предприятия.
- *Распределите полученные доказательства по степени их значимости.
2. Аудитор располагает следующими документами:
- полученными от клиента на основании внешних данных;
 - полученными от клиента на основании внутренних данных;
 - составленными аудитором на основании бухгалтерских записей предприятия–клиента;
 - полученными от третьих лиц.
- *Оцените имеющиеся доказательства с точки зрения их надежности.
3. Балансовая стоимость совокупности – 5 000 000 тыс. руб. Балансовая стоимость выборочной совокупности – 1 000 тыс. руб. Ошибка, определенная при выборке – 4%.
- *Требуется найти величину искажения по совокупности.
4. Размер выборочной совокупности 30 документов. Размер генеральной совокупности 300 документов.
- *Требуется установить интервал выборки и порядок проведения случайной выборки.
5. Приступая к проверке дебиторов, аудитору необходимо рассчитать размер выборки. Генеральная совокупность (общая сумма дебиторов) – 6 500 000 руб.; допустимая ошибка – 812 500 руб.; риск при выборке – 5%. Обнаружение ошибок не ожидается.

*Рассчитайте размер выборки.

6. Аудитору требуется подтвердить оценку запасов. Стоимость запасов 10 000 руб. Допустимая ошибка – 50 руб.; риск при выборке – 10%.

*Определите размер выборки при условии:

- ожидается одна ошибка – фактор надежности 3,84%;

- ошибки не ожидаются – фактор надежности 2,31%.

7. Аудитор планирует проверить 55 счетов на покупку. Фактор надежности 2,31.

*Определите допустимую ошибку. 191

8. При проверке 55 документов на покупку аудитор обнаружил две ошибки. Фактор надежности 5,33%.

*Определите допустимую ошибку, если уровень доверия равен 90%.

9. В ходе проведения аудиторской проверки организации ЗАО «Вымпел» выяснилось, что аудиторские доказательства, полученные из одного источника информации, противоречат доказательствам, полученным из другого источника.

*Какие действия должен предпринять аудитор в данной ситуации?

Тема 6 Результат аудиторской проверки

План:

6.1 Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта

6.2 Аудиторское заключение: содержание и структура

6.3 Виды аудиторских заключений

1 Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта

Перед тем как предоставить аудиторское заключение, аудиторская фирма (аудитор) должна предоставить письменную информацию по результатам проведения аудита. В ней содержится сведения об обнаруженных недостатках. Которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и рекомендации по их устранению.

Письменная информация или отчет по результатам проведения аудита предоставляются аудиторской организацией руководству или собственникам организации клиента в соответствии с правилами аудиторской деятельности. Этот документ необходим при обязательном аудите, и при инициативном, если это предусмотрено договором.

Первую страницу письменной информации рекомендуется оформлять на бланке аудиторской организации либо с угловым штампом, либо в

соответствии в с требованиями, предъявленными при оформлении официальной переписки.

Каждая аудиторская фирма обязана разработать единые внутрифирменные требования по форме подготовки письменной информации, а аудитор аккуратную и единообразную форму её представления.

В письменной информации должны содержаться следующие сведения:

1. реквизиты аудиторской организации, перечень и специализация всех аудиторов, номера и даты выдачи квалифицированных аттестатов, указания обязанностей в ходе проведения аудита;

2. реквизиты проверяемого экономического субъекта, перечень должностных лиц (ФИО, должность) ответственных за составление бухгалтерской отчетности аудируемого лица;

3. Период к которому относится проверенная документация, дата подписания письменной информации;

4. Выявленные существенные нарушения установленного законодательством порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности, которые влияют или могут повлиять на её достоверность.

5. Результаты проверки организации и ведения бухгалтерской отчетности, состояния соответствующей отчетности состояния средств внутреннего контроля экономического субъекта.

Целями подготовки писем информации аудитора является доведения до руководителя экономического субъекта сведений о недостатках в учетных записях, системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерском учете, и предложения конструктивных рекомендаций по совершенствованию системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

Письмо информации аудитора является конфиденциальным документом и предоставляется вместе с аудиторским заключением экономическому субъекту.

2 Аудиторское заключение: содержание и структура

Аудиторское заключение является официальным документом о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

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

В соответствии с федеральным стандартом заключение представляет единый документ, который содержит три части:

1. вводную
2. аналитическую
3. итоговую

Вводная часть включает все необходимые сведения об аудиторской фирме или аудиторе, работающего самостоятельно.

Для аудиторской фирмы указывается юридический адрес и телефоны, сведения о лицензии на право аудиторской деятельности (№ лицензии, дата выдачи, наименование органа выдавшего лицензию, срок действия лицензии); фамилии имена и отчества аудиторов принимающие участие в аудите, их квалификация, аттестаты на право заниматься аудиторской деятельностью.

Для аудитора работающего самостоятельно, указывается (ФИО, стаж работы в качестве аудитора; дата выдачи лицензии и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществления аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии, № квалификационного аттестата аудитора).

Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской фирмы экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения им законодательства при совершении финансово хозяйственной операции.

Аналитическая часть должна включать: название данной части; Кому адресована аналитическая часть, наименование экономического субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля; общие результаты проверки состояния Б/У и Б/О; общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово хозяйственных операций.

Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской организации (аудитора) о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Итоговая часть должна включать название данной части; Кому адресована итоговая часть; наименование экономического субъекта; указание на нормативный акт которому должна соответствовать Б/О; распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы отношении бухгалтерской отчетности; указание на нормативный акт в соответствии с которым проводится аудит; изложение существенных обстоятельств, приведших к составлению аудиторского заключения в форме безусловно положительного, и оценку в стоимостном выражении, если это возможно, влияние обстоятельств на Б/О экономического субъекта, мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерского отчета субъекта.

3 Виды аудиторских заключений

В соответствии со стандартом составления аудиторского заключения, по результатам проведенного аудита Б/О экономического субъекта аудиторская организация должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положительного; условно положительного; отрицательного

аудиторского заключения или отказаться от аудиторского заключения от выражения своего мнения.

Безусловно положительное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности означает, что представленная экономическим субъектом Б/О подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с нормативными актами, регулирующие Б/У и Б/О в России, и отражает активы и пассивы экономического субъекта на отчетную дату и финансовые результаты его деятельности за отчетный период.

Условно положительное аудиторское заключение о достоверности Б/О эк/ Суб. (предприятия) означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств Б/О обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов предприятия на отчетную дату и финансовый результат в его деятельности.

Отрицательное аудиторское заключение означает, что в связи с определенными обстоятельствами подготовленная Б/О не отражает во всех существующих аспектах активы и пассивы предприятия на отчетную дату и финансовый результат его деятельности за отчетный период.

Отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения означает, что в результате определенных обстоятельств аудиторская фирма не может выразить такое мнение в одной из форм установленных настоящим порядком.

Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности предприятия должно быть выражено так, чтобы его содержание и форма были очевидны и этому предприятию и пользователям.

Контрольные вопросы

1. Что понимают под аудиторским заключением по финансовой (бухгалтерской) отчетности?
2. Чем обусловлена необходимость соблюдения единства формы и содержания аудиторского заключения по финансовой (бухгалтерской) отчетности?
3. Кому адресуется аудиторское заключение?
4. Приведите определение и состав аудиторского заключения.
5. Какие виды аудиторских заключений вы знаете?
6. Какие сведения отражаются в водной части аудиторского заключения?
7. Какова структура аудиторского заключения?
8. Что включает аналитическая часть аудиторского заключения?
9. Что включает итоговая часть аудиторского заключения?
10. Какие сведения приводятся в части аудиторского заключения, описывающей объем аудита?
11. Что понимают под объемом аудита?
12. Зачем в аудиторском заключении перечисляются основные нормативные документы, в соответствии с которыми проведен аудит?
13. Обязательно ли в аудиторском заключении указывать его дату?
Обоснуйте свою позицию.
14. Кто подписывает аудиторское заключение? Требуется ли в аудиторском заключении печать аудируемого лица?

15. Прилагается ли финансовая (бухгалтерская) отчетность к аудиторскому заключению? Как она должна быть оформлена?
16. Как оформляется аудиторское заключение, в каком количестве экземпляров?
17. Кому предоставляется аудиторское заключение?
18. О чем свидетельствует безоговорочное положительное аудиторское заключение?
19. Какие модификации аудиторского заключения вы знаете?
20. О чем свидетельствует мнение аудитора с оговоркой?
21. О чем свидетельствует отказ аудитора от выражения мнения в аудиторском заключении?
22. Какие обстоятельства приводят к выражению отрицательного мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности?
23. Перечислите принципы составления аудиторского заключения.
24. В чем заключается заведомо ложное аудиторское заключение?
25. Как можно установить факт составления заведомо ложного аудиторского заключения?
26. Какая ответственность предусмотрена Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» за составление заведомо ложного аудиторского заключения?

Ситуации и задания

1. В аналитической части аудиторского заключения (отчете аудиторской фирмы ЗАО «Аудитор-консультант» экономическому субъекту об общих результатах проверки) изложены обстоятельства, существенно влияющие на достоверность проведенной отчетности, даны конкретные предложения по устранению отмеченных нарушений и недостатков. В связи с этим аудиторская фирма и в итоговой части аудиторского заключения от 10.03.2006 г. сделала следующую запись:

«По нашему мнению, в связи с влиянием обстоятельств, указанных в предыдущих параграфах настоящего заключения, прилагаемая к настоящему Заключению бухгалтерская отчетность недостоверна, т. е. подготовлена так, что не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов ОАО «Московский чековый инвестиционный фонд» по состоянию на 01.01.2006 г. и финансовых результатов его деятельности исходя из Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. №129-ФЗ».

Договор на проведение аудиторской проверки был составлен 21.12.2005 г.

Срок действия договора – с 21.12.2005 г. по 10.03.2006 г. В разделе договора «Порядок расчетов» указано, что Заказчик произведет платежи единовременно, после сдачи работ по договору.

В разделе договора «Порядок сдачи-приемки работ» указано:

- по завершении работ Исполнитель предоставляет Заказчику акт сдачи-приемки работ;
- Заказчик обязуется в течение 10 дней со дня получения акта приемки-сдачи работ рассмотреть, при отсутствии возражений – подписать и направить

Исполнителю подписанный акт сдачи-приемки работ или мотивированный отказ от приемки работ.

ОАО «Московский чековый инвестиционный фонд» письмом от 20.03 2006 г. сообщило ЗАО «Аудитор-консультант» об устранении отмеченных недостатков.

*Каковы дальнейшие действия ЗАО «Аудитор-консультант»?

Какова форма выданного аудиторского заключения от 10.03.2006 г.?

2. Приведите примеры изложения:

- вводной части аудиторского заключения;
- информации об объеме аудита.

3. Назовите ситуации, в которых аудитор имеет основание выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности в виде:

- безоговорочного положительного аудиторского заключения;
- аудиторского заключения с привлекающей внимание частью;
- отказа от выражения мнения в аудиторском заключении;
- отрицательного аудиторского заключения;
- мнения с оговоркой.

4. Составьте условно–положительное аудиторское заключение.

При оформлении заключения используйте нижеприводимую информацию. При проверке установлено завышение прибыли в связи с не начислением износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов на сумму 965,3 тыс. руб. Занижена прибыль в связи с необоснованным списанием на издержки обращения расходов на 813,7 тыс. руб. Занижен налог на добавленную стоимость в связи с неправильным определением льгот и объема реализации продукции с неправильным определением льгот и объема реализации продукции на 12415,1 тыс. руб.

Другие показатели годового баланса, отчета о прибылях и убытках соответствуют данным, сложившимся в бухгалтерском учете на протяжении отчетного года и нашедшим свое отражение в журналах – ордерах и Главной книге.

Допущены отступления в учетной политике предприятия в части наличной денежной выручки и ее использования на текущие расходы.

Тема 7 Аудит учредительных документов и расчетов с учредителями

План:

7.1. Аудит учредительных документов

7.2. Проверка учетной политики предприятия

1 Аудит учредительных документов

При проверки учредительных документов аудитор опирается на следующие законодательства и др. нормативные документы:

Такие как:

1. ГК РФ.
2. НК РФ.
3. ФЗ РФ № 208 от 26.12.95 «об АО»
4. ФЗ РФ №129 от 21.11.96 «об Б/У» с дополнениями и изменениями.
5. ФЗ РФ № 119 от 07.08.2001 «об аудиторской деятельности»
6. Положение по ведению Б/У и Б/О в РФ – Приказ Минфина РФ № 34н от 29.07.98г.
7. положение по бухгалтерскому учету «учетная политика организации» ПБУ 1/ 98

При проверке аудиторской фирмой изучаются основные документы проверяемого. Сюда относятся такие как устав экономического субъекта, учредительный договор, протоколы собраний учредителей, зарегистрированные изменения к учредительным документам. Обязательным для аудиторского анализа являются лицензии и разрешения на определенный вид деятельности, свидетельство о регистрации.

Существенную роль в работе аудитора могут сыграть документы подтверждающие внесение долей учредителей в уставной капитал в денежной, натуральной, нематериальной форме или в виде ценных бумаг и особенно методики оценки вносимых долей в уставный капитал.

Основной целью аудита общих документов является подтверждение законных оснований деятельности экономического субъекта на протяжении всего периода его функционирования от момента регистрации до факта реорганизации или ликвидации. Отсюда аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

- насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы, для того чтобы экономический субъект функционировал или прекратил функционирование.
- Полностью ли приведены все расчеты с учредителями, по формированию уставного капитала, по промежуточным и окончательным расчетам.
- Соблюдается ли законодательство по налогам и сборам.

Для того чтобы ответить на эти вопросы аудитор должен проверить ряд факторов, которые существенным образом влияют на ход проверки экономического субъекта. К этим факторам относятся: организационно правовая собственность, принадлежность, статус, вид деятельности, территория функционирования.

Аудиторская фирма должна выделить для себя о крайней мере, четыре направления проверки:

1. аудит учредительных документов.
2. аудит формирования уставного капитала.
3. аудит расчетов с учредителями.
4. аудит налогообложения при формировании уставного капитала и при расчетах с учредителями.

Первое направление предполагает проверку юридических оснований на право функционирования экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством.

2-е и 3-е предполагает проверку правильности и своевременности формирования уставного капитала, промежуточных и окончательных расчетов с учредителями.

Четвертое предполагает проверку начисления и выплат налогов и иных обязательных платежей.

Из характера этих направлений вытекают конкретные задачи проверки.

Также следует изучить размер уставного капитала и долю в нем каждого учредителя; правильность методов оценки вносимых учредителями долей в уставный капитал в натуральной и нематериальной формах; своевременность внесения учредителями своих долей в УК; правильность оформления документов по взносам в УК; организационно правовую форму (ОАО, ООО, ЗАО, и т.д.). Затем предстоит проанализировать порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении экономического субъекта по итогам года после уплаты обязательных платежей, правильность исчисления доходов учредителей и акционеров и удержания налога на доходы а также соблюдение стандартов при составлении бухгалтерских проводок по формированию уставного капитала и записей в регистрах бухгалтерского учета по с.ч. 75 «расчеты с учредителями 80 «уставный капитал».

2 Проверка учетной политики предприятия

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в РФ включая 4 ре уровня включая, из которых для экономического субъекта наиболее существенным является 4-тый (низший) уровень. Он включает рабочие документы экономического субъекта, формирующие его учетную политику методическом, техническом и организационных аспектах.

В нашей стране само понятие «учетная политика» появилось в 1992г., а в полной мере оно нашло отражение в ПБУ «Учетная политика предприятия» 1/94. С 1995г. предприятия и организации ежегодно составляют учетную политику.

С 1 января 1999г. действует новое положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/99. Данное положение устанавливает основы формирования и раскрытия учетной политики организации, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ.

Учетная политика включает совокупность способов ведения б/у – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. Экспертиза учетной политики, как правило, должна предшествовать всем остальным этапам аудиторской проверки. Поэтому аудитору прежде всего предстоит выяснить, имеется ли приказ (распоряжение) руководителя предприятия по учетной политике.

Основные положения учетной политики затрагивают различные аудиторские документы. Это методики проведения аудиторской проверки и российских правил АД, где создаются прямые ссылки на учетную политику экономического субъекта. Такие ссылки имеются в 10 из 37 действующих российских стандартах РФ. Сюда относятся «Планирование аудита»; «Аналитические процедуры»; «Понимание деятельности экономического субъекта»; «Действия аудитора при выявлении искажений б/о».

Общим в отчетных ссылках является прямое указание аудитором обращать внимание на правильность формирования и исполнения экономическим субъектом положения по учетной политики. Но задача аудитора проанализировать и оценить общие и конкретные элементы учетной политике, отразить это в аналитической части заключения.

Контрольные вопросы

1. Перечислите основные нормативные документы, используемые для аудита учредительных документов и расчетов с учредителями.
2. Какие счета бухгалтерского учета служат источниками информации при проверке операций по учету уставного капитала?
3. Укажите требования, которым должна отвечать учетная политика организации.
4. В чем особенности проверки формирования и налогообложения уставного капитала?
5. Как следует оценивать и отражать в бухгалтерской отчетности последствия изменений учетной политики?
6. Сформулируйте цель аудита общих документов.
7. В чем заключаются основные направления проверки формирования уставного капитала?
8. Перечислите основные задачи учетной политики.
9. Ограничен ли хозяйствующий субъект в выборе способов бухгалтерского учета при формировании учетной политики? Назовите основные способы бухгалтерского учета, принимаемые при формировании учетной политики и подлежащие раскрытию в бухгалтерской отчетности. Какие способы бухгалтерского учета следует отнести к существенным?
10. Что понимают под экспертизой учетной политики?
11. Какие данные должен проверить аудитор при ознакомлении с учредительными документами?
12. Какие первичные документы являются источниками информации при проверке операций по учету уставного капитала?
13. Какие документы относятся к учредительным и какую информацию получает аудитор при ознакомлении с этими документами?
14. Что понимают под раскрытием учетной политики?
15. Какие требования предъявляются к разработке и оформлению учетной политики вновь созданной организации?

Тема 8 Аудит основных средств и нематериальных активов

План:

8.1. Цели проверки и источники информации

8.2. Проверка операций по движению ОС

8.3. Проверка правильности документального оформления оприходования ОС и их списания

8.4. Начисления амортизационных отчислений, проведения капитального и текущего ремонта ОС

8.5. Проверка операций по приобретению и движению НМА

1 Цели проверки и источники информации

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

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

Источники информации:

Источники информации, используемые при аудите основных средств, зависят от принятой предприятием учетной политики. Это выражается в выборе методов начисления амортизационных отчислений, ввода основных средств в эксплуатацию и др.

Необходимо отметить, что операции по основным средствам должны оформляться унифицированными межведомственными формами первичной учетной документации. Основными источниками информации, необходимыми для аудиторской проверки, служат:

- акт (накладная) приемки-передачи основных средств — ф. ОС-1;
- акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов — ф. ОС-3;
- акт на списание основных средств — ф. ОС-4;

- акт на списание автотранспортных средств — ф. ОС-4а;
- инвентарная карточка учета основных средств — ф. ОС-6;
- акт о приемке оборудования — ф. ОС-14;
- акт приемки-передачи оборудования в монтаж — ф. ОС-15;
- акт о выявленных дефектах оборудования — ф. ОС-16.
- журналы-ордера №№ 13
-

2. Проверка операций по движению ОС

Проверка операций по движению ОС

Проверку операций по оприходованию ОС необходимо начинать с изучения учетной политики предприятия на финансовый год, за который производится аудиторская проверка. Следующим этапом проверки является проверка наличия в организации постановления действующей комиссии по приему и списанию ОС (встречаются случаи неофициальной передачи функций этой комиссии главному бухгалтеру), если такой комиссии не создано, то в ходе проверки необходимо добиться у руководства ее создания, т.к. все оформленные документы по приему и особенно по списанию ОС не имеют юридической силы, и все записи в учете по этой причине должны быть скорректированы. Очень важно удостовериться в правильности определения первоначальной стоимости объектов ОС. В практике проведения аудиторских проверок встречается масса случаев, когда первоначальная стоимость объектов значительно занижается за счет неприсоединения к указанной в договоре (счете) поставщика стоимости дополнительных расходов, понесенных организацией, связанных с доставкой, погрузкой, разгрузкой и монтажом оборудования (все расходы учитываются на счете 08, потом суммируются и списываются на счет 01). Как правило, все эти дополнительные расходы относятся на себестоимость готовой продукции, что искажает динамические показатели деятельности организации и занижает начисленные и уплаченные суммы налогов. Встречаются случаи, когда оплаченные за поставку ОС суммы длительное время значатся в дебиторской задолженности, в то время как они такое же время успешно работают на производство продукции. Очень важно проверить фактическое наличие ОС, сравнив его с учетными данными. Это необходимо делать в связи с тем, что инвентаризацию ОС разрешается проводить 1 раз в 3 года; необходимо также сверить инвентарные номера ОС с учетными данными, т.к. бывает так, что инвентарные номера вообще не присваиваются, или присваиваются номера ранее списанных ОС. Аудитор должен также проверить правильность разделения ОС по характеру участия их в производстве (находящиеся в производстве, реконструируемые или находящиеся в запасах).

3. Проверка правильности документального оформления оприходования ОС и их списания

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

4 Начисления амортизационных отчислений, проведения капитального и текущего ремонта ОС

Если предприятие применяет метод ускоренной амортизации (о чем указывается в учетной политике предприятия), то должен быть установленный коэффициент повышения норм амортизационных отчислений (АО) и перечень оборудования, в отношении которого используется ускоренная амортизация. В данном случае надо учесть, что данный метод относится только к активной части ОС для предприятий всех отраслей и в отношении всех ОС высокотехнологических отраслей экономики. Аудитор обязан удостовериться, доведено ли решение о применении ускоренного метода до налоговых органов. Проводя проверку начисления АО, аудитор должен обратить внимание на начисление АО по ОС, не относящимся к промышленно-производственным, т.е. АО по объектам культуры, не включаются ли они в себестоимость продукции. Делается это с целью снижения затрат по содержанию непромышленных объектов. В связи с тем, что в настоящее время многие предприятия простаивают, или работают в 1 смену и менее, находятся в резерве или законсервированы, важным элементом проверки является правомерность приостановления начисления АО и применение понижающих коэффициентов к действующим нормам (не больше 0,5). Важно также проверить, не продолжается ли начисление АО по ОС, которые уже имеют полный износ. Имеют место случаи, когда бухгалтеры допускают ошибки в определении норм АО, особенно по тем объектам ОС, о технической документации которых не указаны шифры. В этих случаях аудитор должен добиться от руководства организации создания авторитетной комиссии по отнесению того или иного объекта ОС к соответствующим группам. Проверять вопросы, связанные с отнесением затрат на производство технического и капитального ремонта,

аудитор должен проверить документацию, на основании которой проверяющиеся ремонтно-дефектные ведомости, план проведения ремонтных работ, сметные расчеты. Очень важно при этом провести тщательную проверку всех этапов ремонтных работ, и главное установить, нет ли таких работ, которые должны быть отнесены не к капитальному ремонту, а к капитальным вложениям. Нередко предприятия реконструкцию ОС проводят под видом капитального, или, еще хуже, технического ремонта, тем самым списывая незаконные затраты на себестоимость продукции, а не в зачет источников по финансированию КВ. В ходе проверок нередко выявляется приписка в объеме выполненных работ, причем произведенных как силами самой организации, так и сторонними организациями. В таких случаях, если аудитор не может сам определить признаки и характер отнесения работ (к ремонту или к КВ), он должен пригласить специалиста. Приписки всегда приводят к незаконному повышению затрат на производство работ, а следовательно, и к повышению себестоимости продукции

5 Проверка операций по приобретению и движению НМА

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

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

Проверяя начисление и списание износа НМА аудитору надо убедиться, что износ начисляется, относится на себестоимость ежемесячно, а не в конце отчетного периода.

Задачи

Задача №1

Предприятие приобрело станок стоимостью 11800 (в том числе НДС 1800), транспортные расходы по перевозке ОС составили 1180 (в том числе

НДС 180). Составьте бухгалтерские проводки и начислите амортизацию за 3 месяца. (НА = 20%)

Задача №2

Два холодильника первоначальной стоимостью 13 500 руб. каждый вследствие преждевременного износа списаны с баланса. По одному холодильнику амортизационные отчисления составили 11 800 руб., а по второму — 12 000 руб. В акте на ликвидацию холодильников указаны причины неполной амортизации — несвоевременное проведение ремонтов из-за отсутствия запасных частей. Акт утвержден руководителем. За демонтаж холодильников начислена заработная плата рабочим в размере 175 руб., оприходовано металлолома на сумму 40 руб. и запасных частей на — 95 руб.

Результат в сумме 3 065 руб. списан на счет 83 «Добавочный капитал».

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Задача №3

При проверке первичных документов и сопоставлении даты совершения хозяйственной операции с датами их отражения в учете аудитором установлено, что 27 декабря отчетного года была произведена продажа объекта основных средств (согласно договору и акту приемки-передачи) стоимостью 60 000 руб. Первоначальная стоимость объекта — 50 000 руб., износ - 8 000 руб. Расчеты с покупателем не произведены. Эта хозяйственная операция не нашла отражения на счетах бухгалтерского учета по состоянию на последнюю отчетную дату года.

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Задача №4

В ходе проверки аудитор установил, что на счете 01 «Основные средства» организация учитывала до октября отчетного года автомобиль ВАЗ 21053, введенный в эксплуатацию 30.12 предыдущего отчетного года, балансовой стоимостью 20 800 руб. сумма начисленной амортизации в отчетном году составила 2 970 руб. Автомобиль был угнан в марте отчетного года, о подтверждении факта угона имеется акт ГИБДД.

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Задача №5

В связи с частичным изменением ассортимента выпускаемой продукции произведена реконструкция основных средств (станков, оборудования) в ряде цехов. Расходы на проведение реконструкции в сумме 380 000 руб. были списаны за счет себестоимости.

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ситуация №1

Торговая организация приобрела лицензии на 1 год:

на автомобильные перевозки — 200 тыс. руб.; на оптовую торговлю табачными изделиями — 200 тыс. руб.

Указанные виды лицензий включены в состав нематериальных активов и учитываются на счете 04 «Нематериальные активы» с ежемесячным списанием по 1/24 стоимости на счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Тема 9 Аудит материально-производственных запасов

План:

9.1. Аудит сохранности материалов

9.2. Контроль правильности оприходования материально-производственных запасов

9.3. Аудит денежных средств и финансовых вложений

1. Аудит сохранности материалов

К производственным запасам относят сырье; основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты, запасные части и 07сч.

Работа по аудиту МПЗ регулируется следующими нормативными документами:

- Положение по ведению Б/У и Б/О в РФ – приказ МФ РФ № 34 от 28.07. 98г.
- ПБУ «Учет МПЗ» ПБУ № 5/01
- План счетов Б/У и инструкции по его применению
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств Приказ МФ РФ № 49 от 13.06. 95г.
- ПБУ «Доходы организации» 9/99 утвержденный Приказом МФ РФ № 32 от 06.05.99.
- Налоговый кодекс.

Цель аудита проверка учета ПЗ состоит в подтверждении достоверности данных о наличии и движении тмц, установления соответствия оформления операций по ПЗ действующим нормативным актам РФ. В соответствии с основной целью проверки необходимо установить, как ведется учет на следующих синтетических счетах :

- 10 материалы, которые подразделяются на субсчета по группам материальных ценностей.
- 11 «животные на выращивание и откорме»
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»
- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»
- 19 «НДС по приобретенным ценностям»
- 41 «товары»
- 43 «готовая продукция»

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. К ним относятся:

- доверенность предоставляется доверенному лицу организации при получении МЦ, оприходованных по наряду, счету, заказу, соглашению; Ф № М-2

- Приходный ордер – используется для учета материалов, Ф № м-4 поступающих от поставщиков или из переработки;
- Акт о приемке материалов ф № м-7 - необходим для оформления приемки МЦ, имеющие количественные и качественные расхождения с данными сопутствующих документов поставки.
- Лимитно заборная карта «ф№ м-8» - применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течении месяца.
- Требование накладная «ф№ м-11» - используется для учета движения МЦ внутри организации между структурами подразделениями.
- накладная на отпуск материалов на сторону «ф№ м-15» нужна для учета отпуска МЦ хозяйствам своей организации, расположенным за пределами её территории, или сторонним организациям.
- карточка учета материалов «ф№ м-17» применяется для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку.
- Акт об оприходовании МЦ «ф№ м-35», полученных при разборки и демонтаже зданий и сооружений.

Общие документы по учету МЦ и ПЗ проверяются по статьям 2-го раздела «оборотные активы» актива баланса, и по таким бухгалтерским регистрам, как Главная книга, журналы ордера № 6, 10, 10/1, вспомогательная ведомость №10.

2. Контроль правильности оприходования материально-производственных запасов

Положение учетной политике по учету тмц отражены в документе «Учетная политика». Аудитору следует обратить внимание на то, как учитываются мц – по фактической себестоимости их приобретения, изготовления, или по учетным ценам; какой метод используется для списания мц на затраты в производства; каковы способы учета движения мц на складах, проводилась ли инвентаризация мц, соблюдались ли методы оценки мц, итд.

После выявления того, как выполняются положения учетной политики, можно приступить к проверке соответствующих компонентов задач по учету МЦ. К таким комплексам относятся: аналитический учет движения МЦ на складах предприятия; учет использования МЦ по направлениям затрат списание недостач, потерь и хищения МЦ; свободный учет материальных ценностей; анализ использования материальных ресурсов.

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

Так, для подтверждения фактора наличия ТМЦ можно провести инвентаризацию. В ходе аудиторской проверки аудитор могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом его проведения. Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов ТМЦ, соответствия их величине, отраженной в первичных документах и в регистрах Б/У, обычно прибегают к пересчету данных.

Для подтверждения правильности отражения в Б/У поступления и расходования ТМЦ, полноты и своевременности их отражения в регистрах Б/У, обоснованности их оценки используется проверка документов.

При проверке организации учета движения МЦ на складах, прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы. Далее проверяют, как организован складской учет материалов и как ведется контроль со стороны бухгалтерии. Предприятия могут проводить преимущественно три основных варианта учета движения материалов на складах:

1. оперативно-бухгалтерский (сальдовый);
2. карточно-документальный
3. бес карточный.

Если применяется сальдовый метод, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов сверяет итоговые данные этих ведомостей с сальдовыми ведомостями.

Второй метод предусматривает составление в бухгалтерии количественно-суммовых оборотных ведомостей по группам материалов. В этом случае аудитор сверяет эти ведомости с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка.

Наиболее эффективный третий метод. В этом случае карточки складского учета в обычном варианте не ведутся. Сам процесс складского учета организовывается на компьютере, а за определенные периоды (месяц, квартал) составляются оборотные ведомости. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведется сверка данных складского учета с бухгалтерскими данными.

НДС учитывается по Д сч 19 в корреспонденции с Кт 60,76 сч. Аудитору необходимо проверить как было образовано сальдо по счету 19 и как производилось его отнесение на сч 68. НДС по материальным ресурсам списывается полностью на 68 счет в момент оплаты счетов.

3. Аудит денежных средств и финансовых вложений

Особое внимание должно быть уделено проверке расчетов по списанию МЦ на затраты производства. Для этой цели на предприятии можно применить один из следующих методов:

- по стоимости единицы запасов.
- по средней стоимости.
- по методу ФИФО (по стоимости 1-ых по времени приобретения запасов)

Метод оценки стоимости единицы запасов (для драп металлов и драгоценных камней) предусматривается списание каждой единицы материалов по цене приобретения или по стоимости единицы запасов.

Второй метод является наиболее распространенным: важно правильно установить средние цены (путем деления общей суммы на количество).

Метод ФИФО оценка запасов основанная на допущении, что материальные ресурсы используются в течении отчетного периода в

последовательности их приобретения. На складе на конец отчетного периода остаются остатки МЦ по фактической стоимости последних по времени закупок, а на стоимость продукции списывают мц ранних по времени закупок.

По каждой группе МПЗ в течении отчетного года применяются один способ оценки.

Проверка правильности отнесения и списания МЦ, образованных в результате недостач и хищений производится аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Они возможны в результате форс-мажорных обстоятельств или в результате проведения инвентаризации (Д 73, 91 К94)

К наиболее характерным ошибкам по учету ТМЦ можно отнести следующие:

- не заключены договора с кладовщиками (МОЛ);
- неправильно оформлены документы по приходу и расходу ТМЦ;
- не ведется аналитический учет движения ТМЦ в бух;
- нерегулярно проводится сверка данных по движению МЦ в бухгалтерии и на складах, не проводится ежегодная инвентаризация;
- на складах находится большое количество неиспользуемых ТМЦ;
- неправильно производится списание ТМЦ по направлениям затрат.

Контрольные вопросы

1. Что должна содержать принятая организацией учетная политика об учете материально-производственных запасов (МПЗ)?
2. Перечислите основные требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета МПЗ.
3. Охарактеризуйте порядок и сроки проведения инвентаризации МПЗ.
4. Дайте определение МПЗ.
5. Как определяется фактическая себестоимость МПЗ, приобретенных за плату?
6. Как определяется фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации?
7. Как оцениваются МПЗ при отпуске в производство и другом выбытии?
8. Назовите основные реквизиты документа по учету МПЗ на складе.
9. В случае обнаружения пересортицы материалов, что должны сделать материально ответственные лица?
10. Как ведется складской учет на предприятиях?
11. Как учитывается оприходование возвратных материалов?
12. Выбранный метод оценки материально-производственных запасов организации может применяться?
13. Охарактеризуйте первичные документы, которыми оформляется движение сырья, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции, товаров на складе, используемые при покупке, продаже, транспортировке, инвентаризации и прочем выбытии материально-производственных запасов.
14. Как определяется фактическая себестоимость материально-производственных запасов, изготовленных силами организации?

15. Что является единицей бухгалтерского учета материально-производственных запасов?
16. Какой счет дебетуется при акцепте счета транспортной организации за доставку материалов?
17. Что означает оценка материалов по методу ФИФО?
18. Как отражается на счетах оприходование запчастей в результате ликвидации основных средств?
19. На каком счете учитывается недостача материально-производственных запасов?
20. На каком счете учитываются не принадлежащие организация материально-производственные запасы.

Задачи

Задача №1

По данным таблицы рассчитайте величины запасов на конец отчетного периода и израсходованных в течение года, полагая, что организация использует следующие варианты учета запасов: ФИФО и по средней себестоимости.

Запасы на начало периода: 200 шт. * 10 руб./шт. = 2000 д.е.

Квартал	Закупки, шт.	Вариант		Вариант	
		цена за 1	закупки,	цена за 1	закупки,
1	100	10	1000	11	1100
2	150	10	1500	12	1800
3	150	10	1500	13	1950
4	100	10	1000	14	1400
Итого	500		5000		6250

Продажи: 100 шт. ежеквартально. Запасы на конец периода: 300 шт.

Задача №2

Используя данные задачи 1 определите, какой способ оценки материально-производственных запасов при их отпуске и ином выбытии обеспечивает наиболее корректное отражение финансового состояния организации в бухгалтерской отчетности?

Задача №3

Цена покупки материально-производственных запасов имеет тенденцию к снижению. На 30 сентября компания имеет остаток запасов 100 шт. стоимостью 44 д.е. за 1 шт. Закупки IV кв. составили: 200 шт. по 43 д.е. и 300 шт. по 40 д.е. Продажи IV кв. — 125 шт. по 50 д.е.

Какой способ оценки запасов при их выбытии можно рекомендовать для закрепления в учетной политике на следующий год в целях обеспечения уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль?

Тема 10 Аудит денежных средств и финансовых вложений

План:

10.1. Аудит кассовых операций

10.2. Аудит учета операций на счетах в банках

10.3. Проверка законности операций с наличными денежными средствами

1. Аудит кассовых операций

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

При аудите кассовых операций целью проверки является проверка соблюдения:

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

- наличия случаев выдачи наличных денег посторонним лицам без оформления доверенностей.

Источники информации при проведении кассовых операций:

1. первичные документы по оформлению приема и выдачи наличных денег (кассовые расходные ФКО1, приходные ордера ФКО2);
2. журнал регистрации расходных и приходных кассовых документов;
3. первичные оправдательные документы кассовым документам (авансовый отчет, командировочное удостоверение, чеки и т.д.);
4. учетные регистры по счетам 50, 51, 52, 56, другие счета; корреспонденции со счета 50; 006 «Бланки строгой отчетности».

При аудите банковских операций целью проверки является:

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

Источники информации:

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

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

Источники информации аналогичны как при проверке по расчетному счету.

Методы проверки кассовых операций по счетам в банках

Проверка кассовых операций по счетам в банках требует от аудитора повышенного чувства ответственности, т.к. только невнимательность может привести в дальнейшем к нежелательным последствиям для аудитора и проверяемой организации. При проведении проверки кассовых операций и

операций по счетам в банках могут применяться все или любой из методов аудиторской проверки. Очень важное значение должно уделяться проверке первичных документов, послуживших основанием для совершения записей хозяйственных операций в учетных регистрах. При этом особое внимание необходимо обращать на оформление первичных документов.

Основные этапы проверки кассовых операций

1. Инвентаризация фактического остатка наличных денег в кассе и соответствие его учетным данным по кассовой книге.
2. Проверка по приходным и расходным ордерам полноты и своевременности оприходования и списания наличных денег по кассовой книге.
3. Проверка наличия оправдательных документов к приходным и расходным ордерам на основании которых они оформлены (билеты, счета, чеки, наличие приказа – в I очередь).
4. Проверка законности совершенных хозяйственных операций.
5. Проверка фактического наличия других ценностей, хранящихся в кассе, которые в соответствии с действующими нормативными документами надлежит хранить в кассе (ценные бумаги, бланки строгой отчетности, драгоценные подарки предприятию).
6. Проверка итогов в кассовой книге и других учетных регистров.
7. Обеспечение сохранности денежных средств при их получении, доставке из банка (предприятия), хранении и выдаче на предприятии в соответствии с требованиями рекомендаций МВД РФ по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке.
8. Проверка наличия письменного договора о полной материальной ответственности с кассиром.

Очередность проверки кассовых операций может быть различна по усмотрению аудитора.

2. Аудит учета операций на счетах в банках

Методы проверки кассовых операций по счетам в банках

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

Основные этапы проверки кассовых операций

9. Инвентаризация фактического остатка наличных денег в кассе и соответствие его учетным данным по кассовой книге.
10. Проверка по приходным и расходным ордерам полноты и своевременности оприходования и списания наличных денег по кассовой книге.
11. Проверка наличия оправдательных документов к приходным и расходным ордерам на основании которых они оформлены (билеты, счета, чеки, наличие приказа в I очередь).
12. Проверка законности совершенных хозяйственных операций.
13. Проверка фактического наличия других ценностей, хранящихся в кассе, которые в соответствии с действующими нормативными документами надлежит хранить в кассе (ценные бумаги, бланки строгой отчетности, драгоценные подарки предприятию).
14. Проверка итогов в кассовой книге и других учетных регистров.
15. Обеспечение сохранности денежных средств при их получении, доставке из банка (предприятия), хранении и выдаче на предприятии в соответствии с требованиями рекомендаций МВД РФ по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке.
16. Проверка наличия письменного договора о полной материальной ответственности с кассиром.

Очередность проверки кассовых операций может быть различна по усмотрению аудитора.

Основные этапы проверки банковских операций

1. Проверка фактического количественного наличия открытых в организации расчетных, текущих, валютных счетов; законченность и необходимость их открытия, в каких банках они открыты.
2. Все ли суммы, приведенные в выписках банка, подтверждаются наличием правильно оформленных оправдательных документов к суммам, указанным в них.
3. Проверка своевременного зачисления и списания средств по счетам организации в банке.

Если в ходе проведения аудиторской проверки аудитор обнаружит отсутствие оправдательного банковского первичного документа, или в качестве оправдательного документа будет присутствовать ксерокопия, не заверенная печатью обсуживающего банка (не хехох), такая операция не может быть признана законной. Аудитор обязан потребовать представление документа, оформленного в установленном порядке. Проверя оплату счетов за приобретение МЦ необходимо убедиться в полноте поступления и оприходования оплаченных ТМЦ, или полученных услуг. Встречаются случаи

совершения незаконных операций, когда под различными предлогами перечисляются деньги, в последствии списываемые по издержке производства, или за счет других источников, а в действительности эти суммы направляются на приобретение различного рода имущества, которое впоследствии присваивается определенными должностными лицами. Необходимо внимательно проверять все сторнировочные проводки по счетам в банках. Встречаются случаи, когда участвующий в хищении денежных средств бухгалтер относит похищенные суммы на соответствующие счета, а потом путем сторнирования делает новые проводки в других учетных регистрах с целью завуалирования истинного положения вещей.

3 Проверка законности операций с наличными денежными средствами

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

Тщательно проверяются:

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

итоговых оборотов и выведения остатков наличных денег по окончании дня.

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

1. использование полученных из банка наличных денег по целевому назначению;
2. соответствия остатков наличных денег установленному банком лимиту;
3. своевременность и полноту сдачи в банк неиспользованных наличных денег, полученных для выплаты заработной платы, премий, пособий и сумм по прочим поступлениям;
4. соблюдение установленных правил расчетов наличными денежными средствами;
5. не производилась ли выдача или получение наличных денег взаймы.

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

Контрольные вопросы

1. Какими нормативными документами регулируется порядок ведения кассовых операций?
2. Кто и каким образом устанавливает лимит остатка наличных денег в кассе для юридических лиц?
3. Приведите порядок проведения инвентаризации кассы.
4. На каких счетах учитываются денежные средства предприятия?
5. Какие первичные документы служат основанием для отражения в учете кассовых операций?
6. На кого возлагается контроль за правильным ведением кассовой книги?
7. Перечислите операции, которые может проводить организация с расчетного счета?
8. Основные документы по операциям на расчетном счете.
9. Какие оформляются документы для открытия расчетного счета?
10. Какие исправления в кассовых документах допускаются?
11. На какие цели наличные деньги, полученные из учреждений банка, организация может расходовать?
12. Что такое аккредитив, в чем удобство и неудобство такой формы расчетов?
13. Какие дополнительные счета открываются банками для юридических лиц при открытии валютного счета? Для чего они предназначены?
14. Когда открываются текущие счета?
15. Какие оказывает услуги банк клиенту?
16. Какие существуют требования хранения денег в кассе предприятия?

17. Правила оформления отчета кассира.
18. Составьте хозяйственные операции:
Д-т 50 К-т 71; Д-т 50 К-т 51; Д-т 50 К-т 62; Д-т 51 К-т 60;
Д-т 66 К-т 51.
19. Дайте характеристику выписки по расчетному счету.
20. Какие положения содержит договор о материальной ответственности кассира?

Задачи

Задача №1

При аудиторской проверке кассовых операций ОАО «Прогресс», проводившейся в январе после отчетного года, в кассовой книге обнаружены документы, не записанные в кассовой книге: а) приходный ордер № 18 от 01.11.03 отчетного года (аудируемого периода) на поступление денег от экономиста СП. Павлова в сумме 2400 руб. за перевозку автомобилем личного имущества, 11.11.03; б) приходный ордер № 19 от 01.11.03 на поступление денег от слесаря Иванова А.Л. в сумме 3500 руб. за отпущенные строительные материалы 20.11.03 отчетного года (аудируемого периода); в) расходный ордер № 20 от 04.11.03 на выдачу денег в подотчет помощнику директора Корниловой И.С. на хозяйственные расходы в сумме 2000 руб.

Кассовая книга не подписана директором, главным бухгалтером, страницы не пронумерованы и не прошнурованы, сургучной печатью не скреплены.

Кассир З.И. Морозова принята на работу с 01.03.03. Приказ о принятии на работу составлен от 20.03.03. Обязательство о материальной ответственности с кассиром подписано 03.06.03.

Последняя инвентаризация кассы проведена работниками ОАО «Прогресс» по состоянию на 24.12.03 комиссией в составе: главный бухгалтер О.К. Шапошникова, бухгалтер В.Н. Васильева, менеджер Н.Д. Сафронова, кассир З.И. Морозова. Недостач и излишков в кассе не выявлено.

Кассир З.И. Морозова совмещает обязанности, выполняя функции кассира кассы взаимопомощи предприятия, денежные средства которой хранятся в сейфе кассы ОАО «Прогресс».

Задание.

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Задача №2

В ходе аудиторской проверки ОАО «Удача» установлено, что работники предприятия вносят деньги в кассу за реализованный им уголь, дрова. Лицам,

работающим на данном предприятии, топливо продается по сниженным ценам (т.е. ниже затрат, связанных с их приобретением). Кассир О.К. Иванова оплату принимает по открытой ведомости, т.е. собственноручно записывает в ведомость фамилии плательщиков и сумму. В конце месяца подсчитывает общую сумму по ведомости, записывает итог, оформляет ведомость подписями руководителя и главного бухгалтера. В бухгалтерии поступление денег в кассу за отпущенное топливо в оценке по стоимости ниже приобретения (заготовления) отражается в корреспонденции Д-т 50 «Касса» — К-т 10 «Материалы». На расходных накладных на отпуск топлива проставляется отметка «оплачено». Сопоставление в процессе аудита этих накладных с ведомостью на оплату топлива показало, что деньги в сумме 14 800 руб. в кассе не оприходованы. Оказалось, что, пока кассир ездила в банк, штамп с оттиском «оплачено» передавала в бухгалтерию, бухгалтеры принимали деньги, но в кассу их не вносили. По данным учета налоговая база по НДС была определена с суммы 14 800 руб.

По полученным данным стоимость затрат (т.е. себестоимость) отпущенного топлива составляет 16 000 руб., в пересчете на стоимость по рыночным ценам это составило 18 000 руб.

Задание.

1. На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2. Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в письменную информацию аудитора руководству аудируемого лица (отчет аудитора). Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Тема 11 Аудит расчетов

План:

11.1. Аудит расчетов по оплате труда

11.2. Аудит расчетов с поставщиками и покупателями

11.3. Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

11.4. Аудит расчетов по кредитам и займам

1 Аудит расчетов по оплате труда

Прежде всего целесообразно проверить соблюдение трудового законодательства (оформление сотрудников при приеме, увольнении, приказы, контракты, труд. соглашения. В основном применяется сдельная и повременная оплата труда, учет отработанного времени организуется в таблице Ф№Т-12 (проверить соответствие дней командировки, болезни, отпуска). Далее проверка расчетов по оплате труда: оформление первичных документов,

правильность применения норм, расценок. Проверить, нет ли случаев повторения начисленных сумм – аналитический контроль учета может быть сплошным или выборочным. Вначале проверяется правильность отражения данных (льготы по подоходному налогу, расчет удержаний и начислений, определяется средняя ЗП. Помимо прямых начислений доходы должны быть включены такие, как стоимость проезда к месту отдыха, стоимость бесплатно предоставленного питания. Синтетический учет проверка по счетам: 70 в корреспонденции сч. 50,51,68,69,76 – Главная книга сальдо по ним должно соответствовать данным баланса.

Для контроля расчетов по оплате труда смотрят следующие первичные документы по учету выработки и ЗП, расчетно-платежные ведомости, лицевые счета. Проверяется соответствие итогов по цехам и всего по предприятию, правильность отнесения начислений ЗП на соотв. счета затрат 20,29,23,26,99. Расчеты по начисленным налогам во внебюджетный фонды. Основной задачей проверки расчетов с рабочими и служащими по оплате труда является проверка соблюдения нормативно-правовых актов при начислении оплаты труда, удержаний из нее и правильности ведения БУ, расчетов по оплате труда.

Источниками информации являются аналитические и синтетические данные по сч. 70,76, первичные документы по учету выработки и начислению оплаты труда (табеля учета отработанного времени, наряды), листки о временной нетрудоспособности, расчеты на оплату отпусков.

Начинать проверку расчетов с рабочими и служащими по оплате труда следует с установления соответствия показателей аналитического учета по сч. 70 с записями в главной книге и балансе на одну и ту же дату. Для этого необходимо сверить сальдо по счету 70 на 1-ое число в главной книге и в балансе предприятия с итоговыми суммами (к выдаче) расчетно-платежных ведомостей. При выявлении расхождений необходимо установить их причины. Также необходимо сверить данные по сч. 76 с данными книги учета депонированной ЗП. Затем изучают достоверность первичных документов, правильность их заполнения, их соответствие требованиям нормативных документов по начислению и выплате ЗП и др. видов оплаты труда. При этом особое внимание обращается на проверку табелей учета рабочего времени. При повременной оплате труда проверяются правильность применения тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной – выполнение количественных и качественных показателей работы, правильность применения норм и расценок.

При проверке первичных документов по учету труда и его оплаты устанавливаются наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет выполненных работ, правильность заполнения всех реквизитов, нет ли в документах подчисток, исправлений и т.д.

При проверке табелей и нарядов, а также др. первичных документов по начислению ЗП необходимо выяснить, нет ли случаев включения в них вымышленных (подставных) лиц.

2. Аудит расчетов с поставщиками и покупателями

Аудитор изучает своевременность и полноту удержания из начисленной ЗП налога на доходы физических лиц, задолженности по подотчетным суммам, по возмещению материального ущерба, платежей по полученным ссудам, за купленные в кредит товары, по исполнительным листам и др. Общая сумма удержаний из заработной платы работника не должно превышать 50% месячного оклада. Основным видом удержания, к которому при проверки уделяется внимание, является НДФЛ. При этом осуществляется арифметический контроль сумм удержанного налога, подтверждается правомерность применения льгот, предусмотренных действующем законодательством. Устанавливаются случаи не удержания или не полного удержания НДФЛ с сумм материальной помощи, подарков, с разницы между рыночной стоимости товаров и ценной реализации при продаже их сотрудникам по льготной цене и др. По данным договоров страхования, заключенных со страховыми компаниями, платежных поручений, и лицевых счетов работников, определяются факты перечисления денежных средств со счетов предприятия в пользу работников по договорам добровольного страхования. Суммы страховых возмещений облагаются НДФЛ.

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

Далее устанавливается правильность указаний в учредительных регистрах корреспонденции счетов и сумм начисленной заработной платы и удержаний данных аналитического и синтетического учета по начисленной, выплаченной и депонированной заработной платы. Для этого осуществляется арифметическая калькуляция в размере табельных номеров итоговых записей по расчетным показателя «К выдачи», который определяется как разница между показателями «Итого начислено» и «Итого удержано». Суммы невыплаченной в конце месяца заработной платы должна соответствовать кредитовому сальдо по счету 70.

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

Типичные ошибки.

- отсутствие документов, подтверждающих законность выплат работника денежных средств (положения, приказов, договоров подряда)
- неприменение унифицированных форм, первичной документов по оплате труда.
- не включений в совокупный доход работающих премий и выданных подарков.
- не верное начисление НДФЛ.
- неверный расчет сумм по прочим видам оплат.
- ненадлежащее ведение учета (неправильное коррекция счетов).

3. Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

Цель аудита проверка соблюдения действующего законодательства и правильности операций в области расчетов с подотчетными лицами.

Задача аудита расчетов с подотчетными лицами:

- подтверждение первоначальной оценки систем внутреннего контроля и б/у расчетов с подотчетными лицами.

- проверка операций аналитического учета расчетов с подотчетными лицами.

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

Источники информации: Положение об учетной политике предприятия; авансовый отчет; журнал регистрации авансовых отчетов; приказы о направлении сотрудников в командировку; Бухгалтерский баланс; отчет о движении денежных средств; главная книга.

Расчеты с подотчетными лицами возникают по суммам денежных средств, выданных работникам предприятия на хозяйственные, командировочные, представительские расходы и др. учитываются на счете 71.

В ходе проверки аудитор должен:

1. подтвердить целесообразность расходов денежных средств подотчетными лицами, правильности их оформления и отражения их на счетах бухгалтерского учета.

2. проверить правильность организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами.

Аудит расчетов с подотчетными лицами, как правило, проводится сплошным методом. Аудитор при проверке авансовых отчетов устанавливает суммы, выдаваемые отдельным сотрудникам под отчет, назначение и фактическое использование, авансов, количество приказов о направлении работников в командировку, правомерность оформления и своевременность предоставления авансовых отчетов, наличие по ним оправдательных документов, сроки возврата в кассу неиспользованных сумм, правомерность составления корреспонденции счетов по оплате с подотчетными лицами.

При обнаружении несоответствия данных аудитор определяет отклонение и их причины.

Выявление нарушений, аудитор регистрирует их в рабочих документах и определяет суммы заниженной для налогообложения прибыли, а также дополнительных платежей по ЕСН и НДФЛ.

4. Аудит расчетов по кредитам и займам

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

В ходе аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитор должен:

1. проверить правильности оформления первичных документов по приобретению ТМЦ и получения услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредитовой задолженности.

2. подтвердить своевременность погашения и правильность отражения на счетах б/у кредитовой задолженности.

3. оценить правильность оформления и отражения в учете предъявленных претензий.

Источниками информации являются:

Положение об учетной политике; договоры на поставку ТМЦ; договоры на оказание услуг; журнал регистрации счетов-фактур поставщиков; акты сверки расчетов; учетные регистры по счету 60; главная книга, б10

Аудиторская проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками предусматривает изучение договоров поставщиков продукции и другие хозяйственные договора. Помимо соблюдения формы договора проверяется полнота и своевременность исполнения сторонами обязательств вне зависимости от срока договора. Аудитор должен установить: наличие договоров поставки по проведенным сделкам, проверить их оформления, дату возникновения и причину образования просроченной задолженности.

Аудитор, как правило, выборочно проверяет расчетные операции с поставщиками по данным учетным регистров по сч 60 и расчетно-платежные документы. В состав выборки включаются расчетные операции с которыми осуществляются систематически, или сумма расчетов с которыми осуществлены. В процессе проверки выясняется дата проведения и характер операции, правильность применения цен, наценок по поступившим ценностям, полнота их оприходования, обоснованность выделения «входного» НДС.

Следует проверить также правильность коррекции счетов указанной в учетных регистрах. Кредитовые записи по счету 60 сверяют с дебетовыми записями по счетам 08, 10, 15, 19, 20, 41. Дебетовые записи по счету 60 сверяют с кредитовыми записями по счету 50, 51, 52, 55. Итоговые записи по оборотам и остаток по счету 60 сверяются с данными главной книги и баланса.

По задолженности с каждым поставкам и подрядам необходимо выявить соблюдения срока давности. В случае его пропуска кредитовая задолженность подлежит зачислению на 91 счет. Должны быть проверены случаи списания с кредита 60 на себестоимость сумм, не относящихся к производственной деятельности.

Проверка расчетов с покупателями и заказчиками.

Основная цель проверки установления правильности ведения учета расчетов с покупателями и заказчиками за реализацию (отгруженную) продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

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

1. проверка правильности оформления первичных документов по реализации продукции, выполнения работ оказания услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности.

2. подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебетовой задолженности.

3. оценка правильности оформления и отражения в учете предъявленных претензий.

Источниками информации являются: Положение по бухгалтерскому учету; договоры поставки продукции (работ услуг); накладные; счет-фактуры, акты сверки расчетов, копии платежных документов; книга продаж; учетные регистры по сч 62; главная книга; бухгалтерская отчетность.

В процессе проверки выясняется наличие и правильность оформления договоров на поставку продукции, гарантийных писем от покупателей, также устанавливается добросовестность, законность и реальность, законность и реальность задолженности за реализованную продукцию.

Путем отслеживания и арифметического контроля устанавливается правильность ценообразования при реализации продукции, использование наценок, взаимозачетов. Осуществляется проверка правильности аналитического учета по сч 62, который должен обеспечивать возможность получения информации, о реальной задолженности покупателей, в том числе обеспеченной векселями. Изучаются также имеющиеся факты просроченной дебиторской задолженности, выясняются причины не платежей.

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

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

Источники информации для проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами являются: Положение об учетной политике, баланс, отчет о прибылях и убытках, декларации по отдельным налогам и платежам, расчетные ведомости по начислению заработной платы, книга покупок и книга продаж, учетные регистры карточки ведомости журнал ордер по счетам 19, 68, 69, 70, 76, 90, 91, 99и др.

В ходе аудиторской проверки, по каждому выплаченному предприятием налогу, сбору, и платежу аудиторы должны проверить:

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

Приступая к проверке расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами, аудиторы должны пользоваться нормативными документами, с учетом всех внесенных в них изменений и данной на начальном этапе целесообразно выяснить по каким каналам и платежам организация ведет расчеты с бюджетом и ВНФ. Так, для учета расчетов с бюджетом в б/у используется счет 68 «расчеты по налогам и сборам» к которым может быть открыты следующие суб счета:

- расчеты по НДФЛ;

- расчеты по налогу на прибыль;
- расчеты по НДС;
- расчеты по налогу на имущество;
- расчеты по налогу на рекламу;

Начиная проверку, следует ознакомиться с результатами предыдущих аудиторских и налоговых проверок предприятия. Это позволит выяснить характер ошибок, если такие были допущены в учете предыдущем отчетом, то надо наметить объекты для углубленного изучения «контроля».

При проверке подтверждается правильность исчисления отдельных налогов, аудиторы проводят расчет налогооблагаемой базы и сравнивают полученные показатели с данными предприятия. Правильность применения на предприятии ставок по различным налогам и сборам, устанавливаются аудиторами путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентируемыми нормативными документами.

Выясняя правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей, аудиторы изучают записи в учредительных регистрах по счету 68 и 69. Особое внимание должно быть уделено установления правильности отнесения налога на соответствующие источники их уплаты (за счет выручки, себестоимости, валовой и чистой прибыли а также заработной платы работников).

В ходе проверки расчетов по налогу на прибыль аудитор применяет следующие процедуры:

- сопоставляет остатки по счетам учета налога на прибыль с данными Главной книги;
- подготовка расчетов по остаткам задолженности по налогу на прибыль и выверку остатков;
- анализ расчета по налогу на прибыль, сделанного клиентом, и всех расхождений между фактической и расчетной суммами налога на прибыль;
- обсуждение с клиентом, факторов влияющие на расчет налога;
- пересчет и проверку правильности подсчетов по данным налогового учета:

В ходе аудита по социальному страхованию и обеспечению аудитор проверяет своевременность отчислений и уплаты взносов ФСС-3,2%, в ФОМС-2,8%, в ПФ- 20%, представляющих собой ЕСН - 26%.

Аудитор предполагает проверку расчетов сумм отчислений и их налоговую базу, правильность её формирования из различных уплачиваемых работниками сумм- для проверки используются данные счета 69 и 70.

Аудиторская проверка НДС включает следующие процедуры:

- анализ налоговых деклараций за предыдущие периоды, выявление вопросов по которым имелись замечания, и выполнения рекомендаций по этим вопросам;
- сравнение остатков по счетам НДС за текущий период с остатками за предыдущие периоды и анализ значительных или необычных отклонений;
- анализ уплаты платежей в бюджет за отчетный период;
- проверка правомерности применения налоговых вычетов по НДС;
- проверка правомерности и правильности применения льгот по НДС.

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

- неверное исчисление налогооблагаемой базы по стандартным налогам;
- неправомерное отражение налоговых вычетов по НДС;
- ненадлежащее ведение учета;
- неправильное определение налоговых льгот;
- нарушение сроков платежей по налогам;
- применение неверной ставки налога;
- искажение или сокрытие данных представляемые налоговыми органами;
- проведение в учете фиктивных сделок по расчетам между материнскими и дочерними структурами для получения льгот по налогообложению.

Контрольные вопросы

1. Какие формы первичных документов по учету труда и его оплаты вы знаете?
2. В каком первичном документе осуществляется учет использования рабочего времени?
3. Какие формы оплаты труда используются?
4. Какие системы сдельной формы оплаты труда вы знаете?
5. Какие системы повременной формы оплаты труда вы знаете?
6. На основе чего строится оплата труда административно-управленческого персонала?
7. Как оплачивается работа в сверхурочное и ночное время?
8. Как оплачивается работа в выходные и праздничные дни?
9. Как оплачивается исправимый брак, допущенный не по вине работника?
10. Как оплачивается неисправимый брак, допущенный не по вине работника?
11. Как удерживаются алименты?
12. Как рассчитывается оплата за отпуск?
13. Как рассчитывается оплата пособия по временной нетрудоспособности?
14. Кто является плательщиком налога на доходы с физических лиц?
15. Какие действуют ставки налога на доходы с физических лиц?
16. Какие действуют налоговые вычеты для расчета налоговой базы?
17. Порядок предоставления стандартных налоговых вычетов.
18. На каком счете осуществляется учет расчетов с бюджетом по подоходному налогу?
19. На каком счете осуществляется учет расчетов по исполнительным документам?
20. По дебету каких счетов отражается начисленная заработная плата работникам организации?
21. Что показывают кредитовые сальдо и оборот по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»?
22. Что понимается под депонированной заработной платой?
23. Что является базой для расчета ЕСН?
24. Какие действуют ставки ЕСН и как рассчитываются суммы?
25. Какие выплаты не подлежат обложению ЕСН?
26. Кто уплачивает взносы на обязательное пенсионное страхование?

27. Из каких частей состоят взносы на обязательное пенсионное страхование?
28. Перечислите основные нормативные документы, необходимые для проверки соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда.
29. В чем цель проверки и какие источники информации по расчетам, связанным с начислением заработной платы?
30. Приведите основные комплексы задач, которые необходимо проверить по оплате труда.
31. Перечислите основные элементы программы аудита по проверке начисления заработной платы.
32. Как осуществляется проверка соблюдения положений законодательства о труде?
33. В чем состоит проверка документального оформления трудовых отношений между работодателем и работником?
34. Как проверяют учет расчетов по рабочим-сдельщикам?
35. Обоснуйте особенности проверки расчетов по начисленной заработной плате.
36. Как проверяются расчеты по основным видам удержаний из начисленной заработной платы?
37. К чему сводится проверка аналитического ведения учета по заработной плате работающих?
38. Каков порядок проверки сводных расчетов по оплате труда?
39. Как осуществляется проверка по начислению налогов и платежей в бюджет и внебюджетные фонды с начисленного фонда заработной платы и выплат социального характера?
40. Приведите типичные ошибки, которые могут быть обнаружены при аудите расчетов по оплате труд

Задачи

Задача №1

В ООО «Молодость» внештатным сотрудником по договору подряда была выполнена работа по изготовлению табличек для кабинетов на сумму 10000 рублей, в том числе стоимость материала составила 6000 руб. Бухгалтером были произведены отчисления во внебюджетные фонды:

В ПФ (20%) – 2000 р., в фонд социального страхования РФ (3,2%)- 320р., в ФОМС (2,8%) – 280р.

При проверки аудитором были сделаны замечания по поводу завышения стоимости продукции и занижение налогооблагаемой прибыли на сумму неверно рассчитанных отчислений от фонда оплаты труда.

Какие начисления и в каком размере были сделаны неверно?

Задача №2

В ЗАО «Свет» установлена 5 дневная рабочая неделя с двумя выходными суббота и воскресенье. В августе 2002г. с вязи с производственной необходимостью сотрудник Сеницын В.П. был вызван на работу в субботу. Отработал Сеницын не полный день а только 4 часа. Месячный оклад его

7000р. В августе 22 рабочих дня, Сеницын фактически отработал 23 дня, то есть превысил месячную норму.

Рассчитайте сумму его надбавки к заработной плате за работу в субботу.

Задача №3

Электрик Зайцев С.И. проработал в ОАО «Электросеть» 5 месяцев. 29 июня 2002г. он увольняется по собственному желанию. Бухгалтеру организации нужно рассчитать и выплатить ему компенсацию за неиспользуемый отпуск. З/П Зайцева в расчетном периоде составила: в марте 4000р., в апреле 4200р., в мае 4290р. (к июню работник утратил право на стандартный вычет по НДФЛ).

Рассчитать сумму компенсации за неиспользованный отпуск.

Задача №4

ООО «Валино» 1 июня 2002г. на месяц наняло водителя Павлова И.И. С работником заключили трудовой договор. Кроме того, он согласился выходить на работу и выходные дни, если это потребуется. Согласно договору з/п Павлова 6,095р. В июле водитель 3 раза выходил на работу в выходные дни (в июле 23 рабочих дня).

Рассчитайте З/П Павлова за июнь.

Задача №5

В октябре 2002 г. сотрудник организации ЗАО «Вест» находился в командировке 3 дня.

К авансовому отчету приложены:

1. Два железнодорожных билета на проезд до места командировки и обратно на сумму 820 руб.
2. Счет гостиницы за двое суток проживания на сумму 1000 руб.
3. Счет за обслуживание в баре на сумму 600 руб.
4. Счет за междугородние служебные переговоры на сумму 100 руб.
5. Счет за провоз личного багажа на сумму 20 руб.

Нормы командировочных расходов во время командировки составляли:

- Оплата найма жилья при наличии оправдательных документов- 550 руб. в сутки,
- Суточные- 100 руб. в сутки.

Приказом руководителя в организации установлена величина суточных расходов в размере 150 руб. в сутки.

определить:

- 1) общую сумму командировочных расходов, подлежащую возмещению сотруднику;
- 2) командировочные расходы, включаемые в состав расходов организации при исчислении налогооблагаемой базы по налогу на

прибыль;

3) командировочные расходы, включаемые в совокупный доход

сотрудника с последующим удержанием НДФЛ;

4) командировочные расходы, включаемые в совокупный доход

сотрудника для исчисления ЕСН.

Тема 12 Аудит учета затрат, выхода готовой продукции и ее реализации.

План:

12.1. Цели и источники информации

12.2. Проверка правильности отнесения затрат на основное и вспомогательное производство, незавершенное производство

13.3. Проверка правильности отражения реализации готовой продукции

1. Цели и источники информации

Главная цель проверки – проверка законности отнесения затрат на производство продукции. При проверке учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо проверить правильность:

- документального отражения затрат, относящихся непосредственно к себестоимости продукции производственного назначения;
- формирование себестоимости по элементам затрат;
- неизменность выбранного в начале года метода учета затрат
- разграничение затрат по отчетным периодам;
- распределение затрат между отдельными видами готовой продукции и незавершенным производством;
- списание сумм накладных расходов и способов их распределения по объектам калькуляции;
- отнесение фактических сумм расходов по командировкам, представительских расходов, на рекламу, на подготовку и переподготовку кадров, оплату аудиторских услуг на издержки производства;
- выявление внутрихозяйственных резервов снижения себестоимости продукции.

Источниками информации являются:

- журнал-ордер 10, 10/1, 11;

- ведомости 12, 14, 15;
- главная книга, а также формы годовой и квартальной отчетности.

2. Проверка правильности отнесения затрат на основное и вспомогательное производство, незавершенное производство

Затраты, формирующие себестоимость продукции, группируются по элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизационные отчисления основных фондов;
- прочие затраты.

При проверке списания на себестоимость продукции материальных затрат аудитор должен обратить внимание на:

- наличие утвержденных норм расхода материалов, и как фактически производится их списание на производство;
- не было ли списания на производство материалов, не относящихся к производству конкретного вида продукции;
- ведется ли учет брака в производстве, и куда списаны суммы потерь от брака;
- правильно ли производится оценка и списание возвратных отходов производства;
- правильно ли производилось отнесение на производство стоимости недостач и потерь ценностей в пределах норм естественной убыли.

Важным элементом себестоимости продукции, подлежащим проверке, являются затраты на оплату труда, при этом в ходе проверки аудитор принимает во внимание, что заработная плата за фактически выполненную работу, исчисленная исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов, включается в себестоимость в полной сумме в соответствии с расчетными документами. В ходе проверки изучаются компенсационные выплаты (оплата труда в связи с повышением цен и индексацией доходов; выплаты матерям по уходу за ребенком), которые должны включаться в себестоимость только в пределах норм, предусмотренных законодательством.

Необходимо обратить внимание на возможные факты включения в себестоимость непроизводственных расходов, таких как:

- премии, выплачиваемые за счет средств специального назначения и целевых поступлений;
- материальной помощи;
- надбавок к пенсии;
- оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования;
- оплата путевок на лечение и отдых и др. выплат, не связанных непосредственно с оплатой труда.

В практике проведения аудиторских проверок нередко выявляются случаи незаконного отнесения затрат и неправильного документально оформления отдельных расходов. Связано это прежде всего с тем, что отдельные работники бухгалтерии недостаточно точно знают нормативные положения по таким расходам, как представительские, на рекламу, на подготовку и переподготовку кадров, командировочные расходы и др.

Условия обоснованности списания представительских расходов на издержки производства:

- в пределах смет предприятия, утвержденных советом директоров (правления) на отчетный год и установленных на базе разработанных законодательством норм и нормативов (т.е. аудитор должен проверить наличие сметы расходов на год). Документальное подтверждение расходов.

Сверхнормативные представительские расходы должны быть присоединены к прибыли организации с целью налогообложения.

Условия обоснованности списания расходов на служебные командировки на издержки производства:

- командировка должна быть связана с производственной деятельностью в пределах подтвержденных расходов (приказ, подписанный руководителем, или его заменяющим, командировочное удостоверение с отметками, билеты, счет гостиницы и кассовый чек), суточные – 700 руб., оплата жилья – 550 руб., если нет подтверждающих документов, то на оплату жилья – 7 руб. Суммы, превышающие нормы – на увеличение фонда заработной платы, повышения подоходного налога.

Условия обоснованности списания расходов на подготовку и переподготовку кадров на издержки производства:

- договор, заключенный с учебным заведением, имеющим лицензию на образовательную деятельность и документальное подтверждение расходов в пределах нормативов.

Условия списания на издержки сумм по недостачам ценностей:

- акт инвентаризации ценностей, где обоснована недостача;
- недостача в пределах норм естественной убыли;

- приказ руководителя организации о списании стоимости недостающих ценностей на затраты производства.

Методы оценки НЗП (незавершенного производства) определяются учетной политикой организации. В ходе аудиторской проверки следует проверить состояние учета НЗП, своевременность и правильность его инвентаризации, безошибочности отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете и правильность оценки НЗП.

Большое значение для проверки сохранности полуфабрикатов, деталей, узлов, обнаружения неучтенного брака имеет инвентаризация. Ослабленное внимание работников бухгалтерии к инвентаризации НЗП приводит к безответственности должностных лиц в расходовании материальных ценностей в производстве, поэтому постановка учета НЗП и соблюдение сроков инвентаризации должны быть тщательно проверены.

Аудитор должен проверить, правильно ли отражены в учете выявленные в ходе инвентаризации недостатки и излишки НЗП.

Для того, чтобы обоснованно оценить состояние учета затрат на производство, целесообразно зафиксировать все выявленные нарушения в специально разработанные ведомости, где должны быть предусмотрены специальные показатели:

- содержание операций;
- наименование документа;
- дата составления и № документа;
- сумма;
- корреспонденция счетов;
- примечания.

В примечании аудитор записывает выводы и предложения по устранению недостатков.

3 Проверка правильности отражения реализации готовой продукции

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

Все бухгалтерские регистры, взаимосвязаны между собой, а поэтому в них необходимо проверить:

- полноту и своевременность отражения себестоимости отгруженной продукции и выручки от ее реализации;
- правильность списания себестоимости реальной продукции;
- обоснованность и правильность отнесения коммерческих расходов;
- точность списания торговой наценки;
- правильность расчета финансовых результатов от реализации продукции (каждого вида), или оказанных услуг, выполненных работ;

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

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

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

Контрольные вопросы

1. Назовите методы оценки готовой продукции, которые могут быть предусмотрены учетной политикой аудируемого лица.
2. С методами оценки каких иных статей бухгалтерской отчетности аудируемого лица связан метод оценки готовой продукции, предусмотренный учетной политикой аудируемого лица?
3. Приведите особенности учета готовой продукции у аудируемых лиц, рабочим планом счетов которых предусмотрен счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».
4. Как отражается в учете продажа готовой продукции, если момент перехода права собственности совпадает с моментом ее отгрузки?
5. Как в учете фиксируется продажа готовой продукции, если момент перехода права собственности наступает позже момента ее отгрузки?

6. Как заносится в учет готовая продукция и ее продажа, если момент перехода права собственности наступает до момента ее отгрузки?
7. Назовите особенности отражения в учете операций по продаже готовой продукции (работ, услуг) по договору мены.
8. Чем отличается бухгалтерский учет в организациях, изготавливающих продукцию из давальческого сырья?
9. Каковы особенности бухгалтерского учета в организациях, которые для переработки сырья и материалов в готовую продукцию прибегают к услугам организации переработчика?

Задача

В ходе аудиторской проверки глав. Бух. Аудируемой организации представил аудитору учетные регистры, согласно которым остатки организации на конец отчетного года по счетам учета финансовых результатов составляют:

- 90-1 «Выручка от продаж» - 5.040.000 руб.
- 90-2 «себестоимость продаж» - 4.114.860.руб.
- 90-3 «НДС» - 840.000.р
- 91-1 «Прочие доходы» - 272.000руб.
- 91-2 «Прочие расходы»- 194.200 руб.
- 99 «Чрезвычайные расходы» - 71000 руб.

На основании вышеприведенных остатков бухгалтер рассчитал величину налога на прибыль- 32.588 руб. и осуществил реформацию баланса, произведя следующий б/запись: Д84 К99 на сумму 59.352руб.

Какие ауд. Процедуры должен осуществить а-р для проверки правильности
- расчета налога на прибыль;
- произведенный б/записи.

Тема 13 Аудит финансовых результатов и финансового состояния

План:

13.1. Проверка финансовых результатов и использовании прибыли при проведении аудита

13.2. Аудит отчетности экономического субъекта

1 Проверка финансовых результатов и использовании прибыли при проведении аудита

Детальная проверка правильности определения финансовых результатов хозяйственной деятельности организации существенно отличается от проверки балансовых статей активов и обязательств предприятия.

Целью аудита финансовых результатов и распоряжения прибыли установления достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и

убытков предприятия, законность распределения и использования прибыли, остающихся в распоряжении предприятия после налогообложения.

Источниками информации для проверки являются: Положение об учетной политике организации, учредительные документы; приказы; отчеты кассира с приложениями; первичные документы (приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости, квитанции и др.), выписки банка, учетные регистры по сч. 84, 90, 91, 99, 68, главная книга б/о (ф.№1 и ф.№2), декларации по доходам.

Аудитору необходимо проверить:

- наличие приказа по учетной политике с указанием метода определения выручки от реализации продукции;

- правильность определения и законность отражения фактической прибыли от реализации продукции по счетам бухгалтерского учета;

- правильность определения предприятием предполагаемой прибыли и выручки от реализации продукции для исчисления авансовых платежей в бюджет;

- правильность отражения прибыли, от реализации основных фондов и иного имущества предприятия;

- правильность отражения в учете убытков, полученных от безвозмездной передачи основных средств и прочих активов;

- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 99, 59, «резерв под обесценения вложений в ЦБ» 63 «резерв по сомнительным долгам» и 84;

Аудитору необходимо проверить правильность формирования финансового результата. Аудитор проверяет правильность классификации доходов и расходов для целей финансового и налогового учета. Для целей налогового учета необходимо руководствоваться 25 главой НК РФ.

При проверке налогообложения прибыли аудитору необходимо установить:

- соблюдалось ли организацией принципы определения цены товара, работ или услуг для целей налогообложения в соответствии со ст. 40 НК РФ.

- являются ли расходы производственной организации обоснованными, документально подтвержденными и списанными в уменьшение доходов от реализации продукции.

- все ли вне реализационные доходы включены при расчете налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Путем сопоставления дебетового и кредитового оборота по счету 68 (налог на прибыль) определяется сумма задолженности по платежам в бюджет или переплаты. Погашение долга отражается записью по Д68 и К 51. Когда сумма переплаты зачитывается в счет начисленных платежей следующего периода, никакие дополнительные записи не делаются. Если сумма переплаты возвращается из бюджета, то в учете производится запись по Д51 в корреспонденции со счетом 68.

Осуществляя проверку аудитор должен учитывать, что в отчетности формирование финансового результата показывается развернуто. Аудитор

проверяет отражение результата от продажи товаров. Для установления достоверности прибыли (убытка) от продажи проводится проверка правильности учета отгрузки и реализации продукции и расходов, связанных со сбытом продукции (коммерческим расходом).

В ходе аудиторской проверки должно быть подтверждено, что:

- на счетах бухгалтерского учета отражены все реально совершенные сделки по продаже;
- продажа своевременно отражена на соответствующих счетах бухгалтерского учета;
- стоимостная оценка по продажам определена правильно;

аудитор осуществляет выборочную проверку правильности отражения операций по продаже путем сверки данных, отраженных в бухгалтерских регистрах экономического субъекта, с первичными документами и наоборот.

При проверке полноты учета необходимо проверить товарно-транспортные накладные. Аудитором осуществляется выборка товарно-транспортных накладных, данные которых сверяются с данными счетов-фактур и регистрами учета продаж.

Важное значение аудиторами придается проверке прибыли или убытков от вне реализационных операций. В ходе проверки необходимо установить:

- правильность и полноту отражения доходов (убытков) признанных должниками штрафов, пеней, неустоек за нарушение условий договоров, а также за возмещение причиненных убытков.
- соблюдения условий по договорам займов и полноту получения доходов по всем видам займов;
- правильность отражение доходов и расходов от курсовых разниц по операциям с ценными бумагами;
- правильность списание убытков от стихийных бедствий;
- правильность списание долгов и дебиторской задолженности;
- правильность и полнота получения дивидендов по акциям и доходов по облигациям и др. ЦБ;
- соответствие записей синтетического и аналитического учета по счетам 99, 84 записям главной книге и формах отчетности.

В ходе проверки операционных и вне операционных расходов и доходов могут использоваться следующие процедуры: сверка с первичными документами ; проверка правильности отнесения расходов к тому или иному периоду; анализ данных аккумулированных на счетах учета дохода и расходов.

Налоги и сборы, уплачиваемые в соответствии с установленным законодательством порядком за счет финансовых результатов, включается в состав операционных расходов в суммах, начисленных организацией за отчетный период, и в этих суммах они учитываются появлению прибыли. Потому аудитор должен проверить правильность составления расчетов по указанным налогам (определение налогооблагаемой базы, применение ставок), провести арифметическую проверку расчетов.

Аудитор проверяет правильность формирования нераспределенной прибыли и организация аналитического учета нераспределенной прибыли в организации.

К 84 счету могут быть открыты следующие субсчета.

84/1 прибыль подлежащая распределению;

84/2 нераспределенная прибыль

84/3 непокрытый убыток.

Аудитор проверяет правильность использования прибыли. Чистая прибыль может быть использована на выплату дивидендов акционерам организации; создание и пополнение резервного капитала; увлечение добавочного капитала; погашение убытков прошлых лет.

Следует понимать, что авансовое исполнение прибыли текущего года недопустимо. В случае получения убытков аудитор проверяет наличие решения о том за счет каких средств он покрыт, принятого собственниками организации. Убыток может быть погашен за счет: целевых взносов акционеров организации; средств резервного капитала; средств нераспределенной прибыли прошлых лет.

Убыток может быть списан с баланса, если общее собрание примет решение об уменьшении уставного капитала до величины чистых активов.

При проверки финансовых результатов целесообразно использовать аналитические процедуры. На основании общего анализа хозяйственных операций производится оценка вероятных рисков и анализируется, были ли эти риски действительно учтены в бухгалтерских регистрах. Для этого можно сравнить суммы аккумулированные на счете 99, с показателями установленными для текущего периода и фактическими суммами расходов за соответствующие периоды прошлого года.

Типичные ошибки, выявляемые в процессе аудиторской проверки формирования и использования финансовых результатов является:

- включение в состав расходов от обычных видов деятельности операционных и вне реализационных расходов;
- неправомерное использование прибыли текущего отчетного периода;
- неправильное распределение прибыли, оставшийся в распоряжении организации;
- намеренное занижение расходов путем пропуска сумм;
- оплат фиктивных расходов.

2. Аудит отчетности экономического субъекта

Целью аудиторской проверки предприятий и организаций является формирование и выражения мнения о достоверности финансовой отчетности экономического субъекта и в зависимости от сложности мнения либо подтверждение её достоверности для внешних пользователей либо нет.

Это мнение может способствовать большему доверию к отчетности со стороны пользователей, заинтересованных в информации о данном экономическом субъекте.

Источниками информации выступают формы бухгалтерской отчетности, применяемыми предприятиями или организациями:

Б/Б (Ф№1), отчет о прибылях и убытках (Ф №2), отчет об изменении капитала (Ф№3), отчет об движении денежных средств (Ф№4), приложение к бухгалтерскому балансу (Ф №5), пояснительная записка к годовой отчетности, а также положение об учетной политике, учетные регистры, налоговая декларация, Главная книга.

Для формирования профессионального мнения относительно указанных форм отчетности аудиторы должны

- проверить соответствие отчетности предприятия требованиям нормативным актам РФ, предъявляемых к её составлению и представлению;
- проверить состав и содержание форм Б/О;
- проверить правильность оценки статей отчетности;
- проверить правильность формирования статей баланса.

Приступая к проверке, аудиторы должны учитывать, что в соответствии с ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» организации имеют право самостоятельно разрабатывать формы бухгалтерской отчетности и определять её объемы. За основу необходимо принимать формы, утвержденные приказом Минфина РФ. Наличие в отчетности предприятия дополнительных показателей по сравнению с типовыми формами отчетности не должно расцениваться аудитором как отступ от норм, так как, предприятие согласно действующему законодательству, обязаны обеспечить раскрытие в отчетности всех существующих аспектов деятельности за отчетный период.

Изучая состав и содержание форм бухгалтерского отчета предприятия, аудиторы выясняют их соответствие требованиям нормативных документов: наличие всех установленных форм, полноту их заполнения, присутствие всех необходимых реквизитов; осуществляют арифметический контроль показателей и проверяют их взаимосвязь. Увязка показателей предполагает соответствие значений одинаковых показателей, отраженных в различных формах отчетности.

При анализе достоверности показателей отчетности аудитору следует изучить результаты инвентаризации проводимой перед составлением годовой отчетности. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, а также все ошибки и нарушения, выявленные в ходе инвентаризации, должны быть исправлены и отражены в соответствующих учредительных регистрах до представления годового отчета. Целесообразно проконтролировать соответствия данных по всем счетам главной книге.

Проверяя правильность оценки статей отчетности, аудиторы должны удостовериться в соблюдении следующих положений при её составлении:

- отражение в отчетности стоимости имущества и обязательств предприятия должно производиться в рублях;
- оценка имущества и обязательств должна осуществляться путем суммирования произведенных расходов;
- методики формирования показателей отчетности должны соответствовать требованиям нормативных документов. При наличии отступлений от них, их следует раскрыть в пояснительной записке с указанием причин и результата, которые эти результаты оказали на формируемые показатели отчетности.

Одним из основных приемов аудиторской проверки Б/О является её дезагрегирование, то есть последовательное подразделение данных на статьи, статей на счета Б/У, счета на хозяйственные операции, совершение которых послужило основанием для отражения операций в учете.

Разделять бухгалтерскую отчетность на отдельные сегменты возможно двумя способами:

- выделение в качестве сегментов циклов хозяйственных операций, цикл приобретения цикл производства, цикл продаж и формирование финансового результата;

- выделение в качестве сегментов объектов бухгалтерского учета – основных средств, нематериальных активов, МПЗ, расчеты.

Все выявленные в ходе аудита ошибки и искажения бухгалтерского отчета регистрируются в рабочих документах и обобщаются в аналитической части аудиторского заключения.

Если при проверки различных видов хозяйственных операций предприятия за отчетный период были установлены существенные ошибки и определенно их количественное влияние на показатели отчетности, то следует рекомендовать руководству предприятия внести соответствующие изменения в формы Б/О. также при обнаружении существенных нарушений требований нормативных актов аудитор обязан отразить их в рабочей документации и сообщить их руководству предприятия и пользователям отчетности. Факты невыполнения требований должны быть учтены при составлении аудиторского заключения следующим образом:

❖ Если аудитор пришел к выводу, что выявленные факты существенно повлияли на достоверность Б/О, то аудитор должен предоставить условно положительное заключение;

❖ Если персонал экономического субъекта исправил все выявленные нарушения и внес коррективы в Б/О, то аудитор вправе дать положительное АЗ.

❖ Если аудитор не смог установить нарушения нормативных актов из за ограничения со стороны руководства и персонала проверяемого предприятия, то он может дать отрицательное АЗ, или отказаться от выражения своего мнения о достоверности Б/О экономического субъекта.

Контрольные вопросы

1. Какова очередность списания средств с расчетных счетов юридических лиц при их достаточности?
2. Какие дополнительные счета открываются банками для юридических лиц при открытии валютного счета? Для чего они предназначены?
3. Возможны ли выплаты с аккредитива наличными деньгами?
4. Что такое аккредитив, в чем удобство и неудобство такой формы расчетов?
5. Что такое чековая книжка, в чем ее удобство и неудобство?
6. Каковы цель проверки учета расчетов с поставщиками и подрядчиками и основные источники информации?
7. Какие работы по организации внутреннего контроля за учетом расчетов с поставщиками и подрядчиками должен проверить аудитор?

8. Назовите основные процедуры, применяемые аудитором при проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками.
9. Приведите типичные ошибки по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками.
10. Какие дополнительные расходы могут сопровождать получение кредитов и займов?
11. Приведите правила отражения в учете процентов по кредитам и займам, полученным на приобретение или создание инвестиционных активов.
12. При каких условиях проценты по кредитам и займам, полученным для приобретения или создания инвестиционных активов, не включаются в первоначальную стоимость этих инвестиционных активов?
13. Каковы правила включения процентов по кредитам и займам в состав налоговых расходов для целей исчисления налога на прибыль?
14. Какие основные процедуры сбора доказательств должен применять аудитор при проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками?
15. Получение какой информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками должно обеспечивать построение аналитического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (назовите не менее пяти позиций)?
16. Назовите основные источники информации (не менее пяти позиций), подлежащие проверке в ходе аудита учета расчетов с поставщиками и подрядчиками.
17. Назовите основные документы – источники информации для аудита операций с покупателями и заказчиками.
18. Каковы цель проверки учета расчетов с покупателями и заказчиками?
19. Приведите основные проводки по учету операций с покупателями и заказчиками?
20. Приведите типичные ошибки по учету расчетов с покупателями.

Тесты

1. Целью аудита финансовых результатов и их использования является выражение мнения:
 - а) о правильности заполнения отчета о прибылях и убытках;
 - б) соответствии принятого организацией порядка учета и использования финансовых результатов требованиям нормативных актов;
 - в) достоверности отражения финансовых результатов в финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета финансовых результатов и их использования законодательству Российской Федерации.
2. Финансовый результат от продажи продукции определяется на счете:
 - а) 90 «Продажи»;
 - б) 91 «Прочие доходы и расходы»;
 - в) 99 «Прибыли и убытки»;

г) 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

3. В течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки» отражаются:

- а) штрафы, пени, неустойки полученные;
- б) прибыль (убыток) от обычной деятельности;
- в) штрафы, пени, неустойки выплаченные;
- г) сальдо прочих доходов и расходов;
- д) проценты полученные;
- е) проценты выданные.

4. В конце отчетного года сумма выявленной чистой прибыли организации списывается на счет:

- а) 80 «Уставный капитал»;
- б) 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- в) 90 «Продажи»;
- г) 91 «Прочие доходы и расходы»;
- д) 99 «Прибыли и убытки».

5. Показатели ф. №2 бухгалтерской отчетности «Отчета о прибылях и убытках» характеризуют:

- а) имущественное положение организации;
- б) финансовые результаты деятельности организации;
- в) капитал организации;
- г) расходы организации.

6. Финансовые показатели отчета о прибылях и убытках рассчитываются на основании:

- а) НК РФ;
- б) Положения по ведению бухгалтерской отчетности и бухгалтерского учета в Российской Федерации;
- в) Методических рекомендаций о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации.

7. Нераспределенная прибыль организации может направляться:

- а) только на формирование резервного капитала;
- б) только на выплату дивидендов;
- в) на формирование резервного капитала и выплату дивидендов.

8. Источником информации о прибыли (убытке) до налогообложения служит:

- а) Журнал-ордер ф. №10;
- б) Журнал-ордер ф. №11;
- в) Журнал-ордер ф. №13;
- г) Журнал-ордер ф. №15.

9. Источниками заполнения налоговой декларации по налогу на прибыль являются:

- а) модифицированные регистры бухгалтерского учета (содержащие показатели налогового учета);
- б) налоговые регистры;
- в) возможны оба варианта ответа.

10. Основным нормативный документ, регулирующий порядок заполнения декларации по налогу на прибыль:

- а) НК РФ;
- б) Положение по ведению бухгалтерской отчетности и бухгалтерского учета в Российской Федерации;
- в) Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации;
- г) Инструкция по заполнению декларации по налогу на прибыль организации.

11. Проверяя правильность использования прибыли, аудитор установил, что часть ее была направлена на образование резервного капитала, а также на увеличение уставного капитала. Учредительными документами это не предусмотрено, а значит предприятие совершать указанные хозяйственные операции:

- а) не вправе;
- б) вправе;
- в) вправе после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

12. В ходе проведения аудиторской проверки аудитор установил ошибки в учете, сделанные в прошлом году, и предложил организации внести исправления в учете:

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

13. Снизить налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на расходы, связанные с получением аттестата аудитора:

- а) возможно;
- б) возможно, если организация имеет лицензию на осуществление аудиторской деятельности;
- в) нельзя.

14. Полученная арендодателем заранее арендная плата за имущество является:

- а) выручкой;
- б) доходом будущих периодов;
- в) авансом.

15. Суммы штрафных санкций, подлежащих уплате в бюджет и государственные внебюджетные фонды, отражаются проводкой:

- а) Д-т 84, к-т 69 (68);
- б) Д-т 99, к-т 69 (68);
- в) Д-т 91, к-т 69 (68).

16. Услуги банков в бухгалтерском и налоговом учете относятся к расходам:

- а) внереализационным в бухгалтерском и в налоговом;
- б) операционным в бухгалтерском, внереализационным в налоговом;
- в) внереализационным в бухгалтерском, прямым в налоговом.

17. Ставка налога на прибыль устанавливается в размере:

- а) 24%;
- б) 7,5% – в федеральный бюджет; 14,5% – в бюджеты субъектов Российской Федерации; 2% – в местные бюджеты;
- в) 7,5% – в федеральный бюджет; 16,5% – в территориальные бюджеты.

18. Суммы, полученные по договорам аренды имущества, в налоговом и бухгалтерском учете относятся:

- а) к внереализационным в бухгалтерском и в налоговом, если такие доходы не являются доходами от реализации;
- б) операционным в бухгалтерском, внереализационным в налоговом, если такие доходы не являются доходами от реализации;
- в) операционным в бухгалтерском, внереализационным в налоговом.

19. Чрезвычайные расходы отражаются проводкой:

- а) Д-т 84, к-т 10 (01, 70 и т. д.);
- б) Д-т 99, к-т 10 (01, 70 и т. д.);
- в) Д-т 91, к-т 10 (01, 70 и т. д.).

20. Налог на прибыль обособленных подразделений уплачивается этими подразделениями:

- а) при наличии расчетного счета;
- б) головной организацией;
- в) при наличии расчетного счета и отдельного баланса.

21. Согласно ПБУ 18/02 разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения разных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоит:

- а) из постоянных и временных разниц;
- б) вычитаемых и налогооблагаемых временных разниц;

в) отложенных налоговых активов и обязательств.

22. Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию:

- а) отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет;
- б) отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет;
- в) текущего налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет.

23. Налоговое обязательство представляет:

- а) сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в данном отчетном периоде;
- б) часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным периоде;
- в) обязанность каждого юридического лица платить налоги в бюджет.

24. Причиной возникновения постоянных разниц являются:

- а) превышение фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- б) образование убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;
- в) применение различных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и налогообложения;
- г) применение разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета налогообложения;
- д) отсрочка по уплате налога на прибыль.

25. Величина, определяемая как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату, представляет:

- а) налоговое обязательство организации;
- б) текущий налог на прибыль;
- в) условный расход по налогу на прибыль;
- г) отложенный налог на прибыль.

26. Текущий налог на прибыль определяется:

- а) как условный расход (доход) по налогу на прибыль + постоянное налоговое обязательство + отложенный налоговый актив – отложенное налоговое обязательство;

б) условный расход (доход) по налогу на прибыль – постоянное налоговое обязательство + отложенный налоговый актив – отложенное налоговое обязательство;

в) условный расход (доход) по налогу на прибыль + постоянное налоговое обязательство + отложенный налоговый актив + отложенное налоговое обязательство.

Тема 14 Аудит капитала и резервов

План:

14.1 Аудит уставного и резервного капиталов

14.2 Контроль обоснованности формирования и использования резервов

1 Аудит уставного и резервного капиталов

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Минфина России от 39.07.98 №34, в составе собственного капитала организации учитываются уставной, добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы.

Величина собственного капитала организации находит отражение в разделе 3 «капитал и резервы» бухгалтерского баланса, а показатели об изменениях капитала – в форме №3 «отчет об изменениях капитала».

Уставной капитал представляет собой стоимостную оценку вкладов, инвестиций собственниками (участниками, учредителями) в имущество организации, и определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Размер УК должен соответствовать величине, зафиксированной в учредительных документах организации, и быть не меньше величины, установленной законодательством РФ для предприятий различных форм собственности.

Поэтому аудитору прежде всего необходимо проверить соответствие величины УК предприятия, отраженной по статье УК пассива баланса, данным учредительных документов. Следует иметь в виду, что в течении отчетного года величина уставного капитала в АО должна оставаться неизменной. Увеличение или уменьшение размеров УК может быть произведена только по результатам рассмотрения итогов деятельности предприятия за отчетный год и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

УК АО может быть увеличен путем выпуска новых акций или повышения номинальной стоимости ранее выпущенных акций.

УК может быть уменьшен до величины чистых активов в случаях аннулирования части акций или снижения номинальной стоимости акций. Выпуск акций для покрытия убытков предприятия запрещен.

УК учитывается в учете как кредитовое сальдо по сч 80.

Фактическое поступление вкладов учредителей в УК предприятия контролируется на основании записи по кр 76 «Расчеты с учредителями», с счетами «Расчетов по вкладам в УК» в корреспонденции со сч 50, 51, 52, 01, 04, 10,.

Дебетовое сальдо по сч 75 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» показывает числящуюся (акционерами) задолженность по вкладам в УК.

Сопоставляя данные реестра акционеров и учетных данных по сч 75, следует проконтролировать своевременность оплаты акций и законность операций по их движению.

2 Контроль обоснованности формирования и использования резервов

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденным приказом Минфина России от 39.07.98 №34, в составе собственного капитала организации учитываются уставной, добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы.

Величина собственного капитала организации находит отражение в разделе 3 «капитал и резервы» бухгалтерского баланса, а показатели об изменениях капитала – в форме №3 «отчет об изменениях капитала».

Уставной капитал представляет собой стоимостную оценку вкладов, инвестиций собственниками (участниками, учредителями) в имущество организации, и определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Размер УК должен соответствовать величине, зафиксированной в учредительных документах организации, и быть не меньше величины, установленной законодательством РФ для предприятий различных форм собственности.

Поэтому аудитору прежде всего необходимо проверить соответствие величины УК предприятия, отраженной по статье УК пассива баланса, данным учредительных документов. Следует иметь в виду, что в течении отчетного года величина уставного капитала в АО должна оставаться неизменной. Увеличение или уменьшение размеров УК может быть произведена только по результатам рассмотрения итогов деятельности предприятия за отчетный год и после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

УК АО может быть увеличен путем выпуска новых акций или повышения номинальной стоимости ранее выпущенных акций.

УК может быть уменьшен до величины чистых активов в случаях аннулирования части акций или снижения номинальной стоимости акций. Выпуск акций для покрытия убытков предприятия запрещен.

УК учитывается в учете как кредитовое сальдо по сч 80.

Фактическое поступление вкладов учредителей в УК предприятия контролируется на основании записи по кр 76 «Расчеты с учредителями», с счетами «Расчетов по вкладам в УК» в корреспонденции со сч 50, 51, 52, 01, 04, 10,.

Дебетовое сальдо по сч 75 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» показывает числящуюся (акционерами) задолженность по вкладам в УК.

Сопоставляя данные реестра акционеров и учетных данных по сч 75, следует проконтролировать своевременность оплаты акций и законность операций по их движению.

Добавочный капитал.

Добавочный капитал отражает источники прироста стоимости необоротных активов организации в результате из переоценки, а также сумм эмиссионного дохода (сумм, полученных сверх номинальной стоимости распространяемых акций за минусом издержек по их продаже).

К ДК относятся также курсовые разницы, связанные с формированием УК организации, и целевые средства, которые были израсходованы некоммерческой организацией на финансирование долгосрочных инвестиций.

Аудитору необходимо проверить аналитический учет по сч 83 «Добавочный капитал», который ведется по источникам формирования и направлениям использования ДК.

В рабочем плане счетов целесообразно ведение субсчетов:

- 83,1 Прирост стоимости имущества по переоценки.
- 83,2 Эмиссионный доход.
- 83,3 Прочие поступления.

Резервный капитал.

Размер резервного капитала определяется уставом АО, но он не может быть менее 5% от его УК. Резервный фонд формируется путем ежегодного отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества.

Аудитору необходимо проверить на какие цели используется Резервный фонд.

Резервный фонд предназначен:

- для покрытия убытков общества;
- для погашения облигаций общества в случае отсутствия иных средств;
- для выкупа акций общества в случае если нет иных средств.

Для других средств резервный фонд использовать нельзя.

При проверки правильности формирования резервного фонда следует иметь в виду, что:

- оно должно проходить в строгом соответствии с учредительными документами предприятия, по решению собственников за счет нераспределенной прибыли;
- резервный капитал в размере 5% от суммы УК в обязательном порядке обязаны создавать АО;
- предельная величина РК не может превышать суммы, определенной собственниками предприятия и зафиксированных в его учредительных документах.

Использование резервного капитала контролируется на основе записей по Дб сч 82 «Резервный капитал» в корреспонденции со следующими счетами 75 «» и 84.

Аудит формирования уставного капитала.

Целью аудиторской проверки состоит в формировании мнения о достоверности данных показателей Б/О, отражающих состояния УК, и соответствии методологии его учета нормативным актам. Работу рекомендуется начинать с проверки юридического статуса экономического субъекта и права осуществления им установленных видов деятельности, состава учредителей, структуры и управления организации, а также финансовых возможностей для достижения поставленных целей деятельности.

Основное направление аудита учета формирования уставного капитала:

- Подтверждение юридических оснований на право функционирования эк субъекта;
- Проверка налогообложения средств, переданных в УК организации её учредителями;
- Соответствие размера УК данным учредительных документов и законодательству РФ.
- Установление реальности внесения сумм в УК.
- Обоснованность изменений величины УК.
- Подтверждение достоверности Б/О в части: величины и структуры УК; задолженности учредителей по вкладам в УК; наличия собственных акций, выкупленных у акционеров.

Для выполнения поставленных программой задач используются следующие источники информации: внутренние документы клиента; устав, учредительные договор, протоколы собраний, документы подтверждающие право собственности, журналы ордера, свидетельства о государственной регистрации.

В Б/О необходимые для проверки информация содержится:

- В Б/Б: в активе раздела «оборотные активы» в пассиве баланса разделе «капитал и резервы»
- В отчете об изменениях капитала: раздел «капитал» и раздел 4 «изменение капитала»

Информацию о формировании УК содержат счета БУ: 80, 81 «собственные акции» 75.

При проверки синтетического учета формирования уставного капитала аудитор может использовать следующие методы сбора аудиторских доказательств: устный и письменный опрос учредителей и акционеров о порядке внесения вкладов и распределения доходов от акционирования, проверка внутренних документов предприятия.

При проверки численности учредителей и их долей вкладов в уставном капитале организации аудитор должен учитывать, что максимальная численность учредителей, максимальная доля вклада в УК одного учредителя, а также минимальный размер раз мер УК определяются законом. Например

минимальный размер УК для ООО, ЗАО должен составлять 100 мрот, а для ОАО 1000 мрот.

Все выявленные нарушения и выявленные несоответствия отражаются в рабочих документах аудитора.

Завершая проверку, аудитор определяет, насколько существенны выявленные отклонения в учете УК по сравнению с требованиями НА. Если аудитор считает, что выявленные отклонения не оказывают существенного влияния на показатели отчетности в части УК, то он выражает безусловно положительное мнение о достоверности этих показателей; если отклонения существенны, то они должны быть отражены в форме условно положительного аудиторского заключения или отрицательного аудиторского заключения.

Аудит резервов.

Предприятие может создавать фонды накопления, потребления и социальной сферы.

Порядок создание этих фондов определяется действующим законодательством в РФ и должна быть записана в учредительных документах предприятия.

При проверки необходимо установить:

- Законность создания фондов специального назначения и правильности их начисления;
- Правильность и обоснованность расходования фондов потребления.

Предприятие должно иметь смету расходования средств потребления, а также Положение о порядке премирования работников за те или иные показатели в работе. Все расходы должны быть документально подтверждены.

- Правильность ведения синтетического и аналитического учета по счету 80, 82 (рез к) 83 (доб к), 84;
- Соответствие записей в аналитического и синтетического учета по вышеуказанным счетам, записям в главной книге, в балансе и др формах отчетности.

Для равномерного включения предстоящих расходов в стоимость продукции, законодательством предусмотрено создание резервов предстоящих расходов и платежей: резервы на оплату отпусков, на выплату вознаграждений за выслугу лет, ремонта ОС.

Обязательным условием для создания резервов, является то, что порядок создания и размеры их обязательно должны быть отражены в приказе по учетной политике предприятия. Также необходимо проверить цель расходования этих резервов.

Оставшееся неиспользуемые на конец месяца, года суммы резерва предстоящих затрат сторнируются по д 20 и к 96.

Учет формирования резервов ведется в ЖО №12.

При проверки правильности формирования резервов и специальных фондов аудитор следует знать, что на большинстве предприятий создаются резервы и другие фонды накопления необходимые для их деятельности социального развития коллектива.

Ситуационные задачи

Ситуация №1

Во втором квартале отчетного года организацией был начислен резерв предстоящих расходов в сумме 9 000 руб. для проведения ремонта помещений в четвертом квартале. В бухгалтерском учете сделана запись:

Д-т сч. 20 К-т сч. 96 — 9 000 руб. — начислен резерв на ремонт основных средств.

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ситуация №2

Акционерное общество имеет финансовые вложения в акции другого предприятия, которые учтены на счете 58 «Финансовые вложения». Эти акции котируются на бирже и их котировки регулярно публикуются. Учетная стоимость акций составляет 20 000 руб. На конец отчетного года рыночная стоимость акций этого предприятия составила 16 000 руб.

Кроме этих акций, на балансе акционерного общества на счете 81 «Собственные акции (доли)» учтены собственные акции, выкупленные у акционеров с целью последующей перепродажи, номинальной стоимостью 10 000 руб. Эти акции тоже котируются на бирже и их рыночная стоимость на конец года составила 6 500 руб.

При составлении годового бухгалтерского баланса было принято решение создать резерв под обесценение ценных бумаг. В учетных регистрах на сумму резерва сделана запись:

Д-т сч. 91 К-т сч. 59-7 500 руб. (20 000 - 16 000 = 4 000 и 10 000 - 6 500 = 3 500; 4 000 + 3 500 = 7 500)

В отчетности сделаны записи:

В балансе (ф. № 1) по строке 253 на сумму 16 000 руб. (20 000 - 4 000)

по строке 252 на сумму 6 500 руб. (10 000 - 3 500)

по строке 250 на сумму 22 500 руб. (16 000 + 6 500).

В отчете об изменениях капитала (ф. № 3) в графе 4 «Оценочные резервы» отражена сумма 7 500 руб.

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ситуация №3

В течение года, предшествующего отчетному, организацией были заключены договоры и поставлена продукция покупателям на сумму 50 млн руб.; 85% этой продукции было оплачено в том же году, 10% — дебиторская задолженность, подлежащая погашению в январе отчетного года, остальные 5% — сомнительные долги, на сумму которых был создан резерв в конце года, предшествующего отчетному. В учетных регистрах сделаны следующие записи:

Д-т сч. 62 К-т сч. 91-1 — 50 млн руб. — отпущена продукция покупателям;
 Д-тсч. 51 К-т сч. 62 — 42,5 млн руб. — оплачено 85% отгруженной продукции.

Сальдо счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — 7,5 млн руб., в том числе сомнительные долги 2,5 млн руб.

Д-т сч. 91 К-т сч. 63 - 2,5 млн руб. — образован резерв по сомнительным долгам. В отчетном году от одного из покупателей было получено 200 000 руб. в погашение своего долга. Второй покупатель прислал копию решения суда о своей неплатежеспособности и ликвидации, в связи с чем организации пришлось списать не востребовавшийся долг с баланса в сумме 1,5 млн руб. Дебиторская задолженность покупателей, подлежащая оплате в январе отчетного года, погашена в срок (10 % от 50 млн руб.).

В учетных регистрах отчетного года в январе сделаны записи:

Д-т сч. 51 К-т сч. 62 — 0,2 млн руб. — частично погашена задолженность одного из покупателей;

Д-т сч. 63 К-т сч. 62 — 1,5 млн руб. — списан сомнительный долг за счет начисленного резерва;

Д-т сч. 51 К-т сч. 62 — 5 млн руб. — погашена задолженность в размере 10% долга.

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ситуация №4

В организации образованы резервы предстоящих расходов:

на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;

на ремонтный фонд — на расходы по текущему и капитальному ремонту.

За отчетный период состояние и движение резервов характеризовалось следующим образом:

По данным учетного регистра	Сальдо на начало месяца		Обороты		Сальдо на конец месяца	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Январь	-	-	-	-		
Февраль	-	-		3200		3200
Март	-	3200		1600		4800
Итого I квартал	-		-	4800		
Апрель	-	4800	-	-	-	4800
Май	-	4800	-	3600	-	8400
Июнь	-	8400	-	-	-	8400
Итого II квартал		-		3600		8400
Июль		8400		4600		13000
Август		13000		2500		15500
Сентябрь		15500	—	—		15500
Итого III квартал			-	7100	-	
Октябрь		15500	6300	2800		12000

Ноябрь		12000	5100	-		6900
Декабрь		6900	3300	-		3600
Итого IV квартал			14700	2800		

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ситуация №5

Согласно учредительному договору уставный капитал организации должен быть сформирован путем вноса доли российского участника в сумме 285 000 руб. и иностранного участника в размере 10 000 долл. США. Учредительные документы подписаны 04.01.01 г. Курс доллара на дату подписания учредительных документов 28,16 руб. Свидетельство о государственной регистрации подписано 20.01.01 г., курс доллара на эту дату 28,34 руб. В учетных регистрах имеются записи:

Д-т сч. 75-1 К-т сч. 80 — 566 600 руб. — отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал (285 000 + + (10 000 долл. США 28,16).

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ситуация №6

Доли в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью распределены следующим образом:

- иностраный инвестор (немецкое предприятие) — 40%;
- иностраный инвестор (английское предприятие) — 26%;
- Российский учредитель (малое предприятие) — 34%.

Численность работников общества соответствует уровню малого предприятия. Является ли данная организация субъектом малого предпринимательства и будет ли на него распространяться льготное налогообложение?

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ситуация №7

Открытое акционерное общество «Вихрь» является одним из двух учредителей предприятия с иностранными инвестициями. Свою долю в уставный капитал ОАО «Вихрь» внесло путем передачи права пользования частью здания на 5 лет в сумме 300 000 руб. Оба предприятия имеют статус юридического лица. На основании учредительных документов в учете ОАО «Вихрь» сделана запись:

Д-т сч. 58 К-т сч. 98 — 300 000 руб. — произведен вклад в уставный капитал предприятия.

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ситуация №8

Организация «А» имела долю в уставном капитале организации «В» в сумме 25 000 руб. Долю организации «А» выкупила организация «С» за 32 000 руб. В организации «А» данная хозяйственная операция отражена записями:

Д-т сч. 51 К-т сч. 58 — 25 000 руб. — отражена продажа доли в уставном капитале по номинальной стоимости;

Д-т сч. 51 К-т сч. 91-1 — 7 000 руб. - отражен доход от продажи доли в уставном капитале. Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Литература

Основная литература

№ п/п	Автор издания	Название	Место, год издания, издательство
1	Миргородская Т. В.	АУДИТ «УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ»	КноРус 2011
2	Хахонова Н. Н., Богатая И. Н.	АУДИТ Учебник	КноРус 2011
3	Харченко О. Н., Самусенко С. А., Фёрова И. С	АУДИТ. ПРАКТИКУМ Учебное пособие	КноРус 2011
4	Рогуленко Т. М., Пономарёва С. В.	АУДИТ, Учебник	КноРус 2010
5	Гитинов Х.Г.	Учебно-методический комплекс	Формат, 2009
6	Рогуленко Т.М., Пономарева С.В.	Аудит: Учебник.	Москва: Кнорус, 2010.
7	Харченко О.Н., Аудит:	Практикум. Учебное пособие.	Москва: Кнорус, 2010.
8	Хахонова Н.Н.,	Аудит: Учебник.	Москва: Кнорус, 2011.
9	Миргородская Т.В.	Аудит: Учебное пособие.	Москва: Кнорус, 2011.

Учебно-методическая литература

1	Аудит	Хахонова Н.Н., Богатая И.Н.
2	Учебно-методический комплекс по дисциплине: «Аудит» 2007 ДГИНХ	Гитинов Х. Г. Ханапиева А. А.
3	Сборник задач по аудиту 2007 ДГИНХ	Гитинов Х.Г.
4	Аудит эффективности в рыночной экономике. Учебное пособие для ВУЗов	Иванова Е.И., Мельник М.В., Шлейников В.
5	Аудит: практикум. Учебное пособие для ВУЗов(изд:3)	Харченко О.Н., Самусенко С.А, Ферова И.
6	Аудит. Учебное пособие для ССУЗов(изд:2)	Суйц В.П., Ситникова В.А.