Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права

Соколова Е. С.

АУДИТ

Москва, 2003

Соколова Е.С. Учебное пособие по курсу “Аудит” / М. Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права. 2003.

© Соколова Е.С., 2003

© Московский международный институт эконометрики, информатики, финансов и права, 2003

Введение

С переходом к рыночным отношениям и их развитием аудиторская деятельность в России приобретает все большее значение.

В мировой практике аудиторский контроль широко применяется во всех сферах деятельности. В нашей стране независимый контроль, обеспечивающий потребности пользователей финансовой информации экономических субъектов в виде подтверждения ее достоверности - дело сравнительно новое. В связи с тем, что пользователям экономической информации необходима уверенность в качестве аудиторского заключения, подтверждающего достоверность отчетности, к работе аудиторов и аудиторских фирм предъявляются все более высокие требования.

В этих условиях в нашей стране вводятся в действие правила (стандарты) аудиторской деятельности, развивается система профессионального контроля качества работы аудита и предъявляются дополнительные требования к их профессиональной подготовке со стороны государства.

В этих условиях аудиторы больше внимания должны уделять вопросам планирования и документирования аудита, определению аудиторского риска и существенности возможных ошибок, разработке внутрифирменных стандартов и методик аудиторских проверок.

С другой стороны, участники экономических отношений, особенно субъекты малого и среднего бизнеса, в условиях непрерывно и быстро изменяющегося правового поля, часто не в состоянии отслеживать все изменения административного, экономического и налогового законодательства, что может быть причиной наложения на них значительных штрафных финансовых санкций. Очевидно поэтому, что они нередко нуждаются в аудиторских и сопутствующих им услугах как для подтверждения достоверности своей отчетности, так и для решения административных, правовых, налоговых вопросов текущей деятельности.

Во всех странах с развитой рыночной экономикой государство активно осуществляет регулирование аудиторской деятельности. Оно определяет обязательность аудита, выделяя значимые для государства и общества предприятия, финансовые затруднения которых могли бы существенно повлиять на экономику. Государство же определяет

требования к аудитору (образование, квалификация, порядок сдачи экзаменов и аттестации, ответственность и т.п.).

Как правило, регулирование аудиторской деятельности в развитых странах государство осуществляет через посредство законов, оставляя при этом значительные возможности для саморегулирования аудита со стороны общественных организаций аудиторов.

В каждой развитой стране развитие и регулирование аудиторской деятельности осуществляется по-разному. В России современный этап развития аудита, начавшийся в 1987-1989 гг., характерен появлением первых аудиторских фирм и практически полным отсутствием нормативного регулирования аудита.

Развитие аудиторской деятельности потребовало работы над законом об аудите, первым шагом к которому был Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. №2263 “Об аудиторской деятельности в Российской Федерации” и последовавшее вслед за ним Постановление Правительства РФ от 6 мая 1994 г. № 482 “Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации”. Эти документы сыграли положительную роль в развитии и становлении аудита, но, как показала практика, они потребовали своего дальнейшего совершенствования.

Аудит продолжает активно внедряться и влиять на становление рыночных отношений в России, и его регулирование развивается по трем основным направлениям:

1. Государственное регулирование.
2. Государственно-общественное регулирование.
3. Регулирование на уровне аудиторских фирм.

Первое направление включает в себя нормативные документы, посредством которых государство влияет на формы и способы развития аудита, его роль в экономике. Кроме того, выпущено большое количество документов Правительства РФ, Госкомимущества, Госналогслужбы РФ, Центрального банка РФ, Минфина РФ и прочих ведомств, устанавливающих условия обязательного или целесообразного привлечения организациями аудиторов. Такое большое количество документов, исходящих от различных государственных органов, с одной стороны, говорит о важности данного вида деятельности, а с другой - об отсутствии единой и ясной государственной политики в области развития и регулирования аудиторской деятельности. В этих условиях настоятельно назрела необходимость принятия закона об аудите,

который сосредоточил бы вопросы регулирования аудиторской деятельности в одних руках.

Второе направление состоит из регулирования аудиторской деятельности с помощью единых национальных правил (стандартов), однозначно понимаемых и принимаемых всеми, в том числе и судами.

Третье направление - непосредственное внутрифирменное регулирование с помощью правил и методик, создаваемых на основе национальных стандартов.

Цель изучения дисциплины «Аудит» - научить студентов основным концепциям аудита, теоретическим основам аудита, общей технологии аудиторских проверок, организации и методам аудита и работ, сопутствующих аудита.

Предлагаемый курс строится на базе уже полученных студентами знаний по теории бухгалтерского учета, бухгалтерскому финансовому и управленческому учету, комплексному экономическому анализу хозяйственной деятельности, анализу финансовой отчетности, налогообложению, финансам, правоведению, экономики организаций (предприятий).

Глава 1. Теоретические основы аудита

1.1 Организация и регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации.

Аудит, являющийся одним из главных элементов рыночной инфраструктуры стран с развитой экономикой, в России все еще остается вне сферы государственного правового регулирования, что приводит к большим трудностям в деятельности по проведению аудиторских проверок. И в первую очередь это касается принятия Закона «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации».

В экономической жизни России аудит является новым понятием, его содержание и сфера применения еще окончательно не определены. Российская практика подтверждает сущность аудита как независимого финансового контроля в условиях рыночной экономики. Однако эта практика нуждается в прочном теоретическом и законодательном фундаменте, создание которого только начинается.

С начала 90-х годов принят ряд нормативных актов различных уровней, регулирующих вопросы организации аудиторской деятельности в Российской Федерации.

В декабре 1993 года Президент издал Указ «Об аудиторской деятельности в Российской Федерации» и утвердил Временные Правила аудиторской деятельности в РФ. Это очередная попытка создать институт аудита в России. Попытки организовать аудиторский контроль в России предпринимались и ранее: 1899, 1912, 1928 гг. – и все они заканчивались провалом. Поэтому решение данной задачи возможно только при наличии глубоких теоретических исследований, раскрывающих механизм действия этих органов финансового контроля в условиях перехода к рыночной экономике, разработок стандартов аудита и этики аудитора, взаимодействия аудиторских фирм с государственными органами финансового контроля.

Как и любая новая область деятельности, аудит нуждается в разработке концептуальных основ, методических и организационных форм. Основополагающим нормативным документом на нынешнем этапе развития аудита являются Временные правила аудиторской деятельности в РФ. В этом документе аудиторская деятельность трактуется как предпринимательская деятельность аудиторов или аудиторских фирм по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также по оказанию других аудиторских услуг.

Основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ.

Основные показатели (содержание, объем и формы) принятой в Российской Федерации бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов определяются соответствующим законом Российской Федерации, а до его принятия – нормативными актами Совета Министров – Правительства РФ и в части бухгалтерской (финансовой) отчетности банков и кредитных учреждений – нормативными актами Центрального банка РФ.

Аудиторская проверка может быть либо обязательной[1], либо инициативной. Обязательная аудиторская проверка производится в случаях, прямо установленных актами законодательства РФ, инициативная – по решению экономического субъекта.

Аудиторской деятельностью имеют право заниматься физические лица – аудиторы и юридические лица – аудиторские фирмы независимо от вида собственности, в том числе и иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами.

Временными правилами определены виды работ, входящие в состав аудиторской деятельности, права и обязанности аудиторских фирм и их взаимодействие с заказчиками. Приведены правила оформления результатов аудиторской проверки, отчета и аудиторского заключения.

Текущую аудиторскую деятельность в стране осуществляют Центральные аттестационно – лицензионные аудиторские комиссии Министерства Финансов и ЦБ РФ.

Определены основными направлениями деятельности ЦАЛАК Министерства Финансов России, среди них:

1. Аттестация и лицензирование аудиторской деятельности по направлениям общего аудита, аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов, аудита страховых компаний и обществ взаимного страхования.
2. Дальнейшая доработка и сопровождение проекта Федерального закона «Об аудиторской деятельности»

[1] Основные критерии (система показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Постановление Правительства РФ от 7 декабря 1994 г. № 1355.

3. Продолжение работы по приведению нормативно-правовой базы в соответствие с Федеральным законом от 25.09.98 г. №158-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности».

4. Продолжение работы по разработке и совершенствованию стандартов аудиторской деятельности и положений по бухгалтерскому учету, в том числе разработка методических указаний по применению Правил (стандартов) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ.

5. Проведение контрольных проверок деятельности аудиторов и аудиторских организаций по вопросам качества аудиторских заключений, а также разработка механизма контроля, включая соответствующие методики контроля.

6. Совершенствование программы проведения квалификационных экзаменов на право получения аттестата аудитора, а также программ повышения квалификации аудиторов и порядка продления сроков действия квалификационных аттестатов.

7. Разработка Примерных условий страхования аудиторской ответственности.

8. Взаимодействие с научными и учебными учреждениями, профессиональными объединениями аудиторов по вопросам аудиторской деятельности, в том числе разработка и выпуск методической литературы по вопросам теории и практики.

9. Сотрудничество с зарубежными странами по вопросам организации аудиторской деятельности.

Круг рассматриваемых вопросов на заседаниях ЦАЛАК Центрального банка России касается регулирования банковского аудита в стране.

По соподчиненности нормативных актов и их содержанию можно судить о складывающейся в России многоуровневой системе регулирования аудиторской деятельности, которая представлена в таблице 1.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ.

Таблица 1

Характер документов	**Область Регулирования**	**Степень Разработанности**
Первый уровень		
Закон об аудиторской деятельности в РФ	Определяет место аудита в финансово-экономической системе	Закон принят 07.08.2001 №119-ФЗ
Второй уровень		
Законодательные и подзаконные нормативные акты	Определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательны для исполнения всеми субъектами рынка	Утвержденные нормативные акты регулируют общие вопросы, в том числе вопросы квалификационной аттестации и лицензирования
Третий уровень		
Правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ	Устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка	Разработано и одобрено 37 стандартов
Четвертый уровень		
- Правила (стандарты) специальных видов аудиторской деятельности 2. Нормативные акты министерств и ведомств	Регулирование специфических вопросов аудиторской деятельности и специальных видов аудита	Министерствами принят ряд нормативных актов по специфическим видам аудита
Пятый уровень		
Внутрифирменные аудиторские стандарты	Определяют действия конкретных аудиторских фирм в конкретных условиях	Разрабатываются аудиторскими фирмами в соответствии с нормативными актами

Первый уровень характеризует принятие основополагающего документа, регулирующего аудиторскую деятельность, - Закона «Об аудиторской деятельности в РФ».

К документам второго уровня, регулирующим аудиторскую деятельность в Российской Федерации, относятся:

- распоряжения Президента Российской Федерации, регламентирующие создание и работу Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации;

- Указ Президента Российской Федерации относительно сроков проведения мероприятий по регулированию аудиторской деятельности;
- постановления Правительства Российской Федерации, касающиеся регулирования аудиторской деятельности;
- решения Комиссии по аудиторской деятельности.

К документам третьего уровня можно отнести правила (стандарты) аудиторской деятельности, одобренные Комиссией по аудиторской деятельности.

К четвертому уровню относятся акты министерств и ведомств, устанавливающие правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям, организациям и по отдельным вопросам. Вероятно, на этом уровне могут быть разработаны и правила (стандарты) аудиторской деятельности, регулирующие специфические вопросы аудиторской деятельности и аудита.

Пятый уровень – внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности, разрабатываемые аудиторскими организациями на базе практики аудита. Документы этого уровня детализируют документы более высоких уровней, они не должны им противоречить. Содержание и форма таких документов совершенствуются по мере их становления и расширения рынка аудиторских услуг.

Регулирование аудиторской деятельности осуществляется также в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Цивилизованная система регулирования аудиторской деятельности будет формироваться по мере развития и структурирования рынка аудиторских услуг в России. В частности, должны быть определены полномочия министерств и ведомств в издании актов, касающихся аудиторской деятельности, место и роль профессиональных аудиторских объединений и ассоциаций. Возможно, что, как и в других странах, будут созданы новые структуры, регулирующие специфические виды аудиторской деятельности.

Содержание аудиторской деятельности и видов аудиторских услуг пока однозначно не определено, поэтому целесообразно, чтобы соответствующие акты министерств и ведомств согласовывались с Комиссией по аудиторской деятельности, на которую возложены функции государственного регулирования аудиторской деятельности.

Такая мера позволит минимизировать противоречия в определении содержания аудиторской деятельности, задач, целей и функций аудита.

Аудит может быть обязательный или инициативный. Обязательная аудиторская проверка производится в соответствии с *Законом «Об аудиторской деятельности в РФ»*

Основные критерии (система показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчётность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке.

Бухгалтерская (финансовая) отчётность экономических субъектов подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке по следующим критериям (системе показателей) деятельности:

1. Организационно-правовая форма экономического субъекта.

Подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке экономические субъекты, имеющие организационно-правовую форму открытого акционерного общества, независимо от числа их участников (акционеров) и размера уставного капитала.

2. Вид деятельности экономического субъекта.

По виду деятельности обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат:

- банки и другие кредитные учреждения;
- страховые организации и общества взаимного страхования;
- товарные и фондовые биржи и др.

4. Финансовые показатели деятельности экономического субъекта.

Экономические субъекты (за исключением находящихся полностью в государственной или муниципальной собственности) подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке при наличии хотя бы одного из следующих финансовых показателей их деятельности.

- Объёма выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающего в 500 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;

- Суммы активов баланса, превышающей на конец отчётного года в 200 тысяч раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда.

Для определения указанных финансовых показателей установленный законодательством Российской Федерации минимальный

размер оплаты труда применяется в среднегодовом исчислении за отчётный год.

Инициативная проверка проводится по решению экономического субъекта. Надо иметь в виду, что уклонение экономического субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки либо препятствование её проведению согласно Временным правилам аудиторской деятельности РФ влечёт за собой взыскание на основании решения суда или арбитражного суда по искам, предъявляемым прокурору, органами Федерального казначейства, органами Государственной налоговой службы и органами налоговой полиции. Размер штрафа с экономического субъекта – в сумме от 100 – до 500 – кратного размера установленной законами минимальной оплаты труда или штрафа с руководителя экономического субъекта в сумме от 50 – до 100 – кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда.

1.2 Аудиторские стандарты и их роль в развитии аудиторской деятельности.

Общепризнанным механизмом регулирования профессиональной деятельности в области аудита в мировой практике являются стандарты аудиторской деятельности. Их назначение – описать на основе единой методологической базы принципы осуществления аудита в целях выработки однозначного понимания его роли и значения, целей и задач его осуществления, механизмов и процедур их достижения и решения.

Аудиторские правила (стандарты) являются одним из инструментов регулирования аудиторской деятельности. Через посредство стандартов осуществляется регулирование как государственное, так как стандарты включают в себя все законодательные требования государства к аудиту, так и негосударственное со стороны общественных объединений, определяющих рекомендательные положения стандартов.

Стандарты (правила) как правило используются там, где человек в процессе осуществления определенной деятельности постоянно выполняет повторяющиеся процедуры или действия. Именно такую деятельность выполняет аудитор при выполнении определенного комплекса процедур для установления достоверности отчетности. Но поскольку аудиторская деятельность является высокоинтеллектуальной, то по этой причине стандарты не могут касаться способов и методов выполнения работы аудитором, а должны лишь регламентировать последовательность ее осуществления, общепризнанный порядок, оформление процедуры и результатов.

Правила (стандарты) аудита – это общие руководящие нормы для помощи аудиторам в выполнении их обязанностей по проведению проверок. Они регламентируют основные принципы и особенности аудиторской деятельности, обеспечивают определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

В России аудиторские стандарты разрабатываются под руководством Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Комиссия совместно с ЦАЛАК Министерства Финансов и Банка РФ создала рабочие группы по подготовке проектов стандартов аудиторской деятельности. В эти группы вошли более сорока представителей Банка России, НИФИ Министерства Финансов России, общественных объединений аудиторов, ведущих аудиторских организаций и высших учебных заведений. Разработка национальных стандартов ведется с учетом положений международных аудиторских стандартов.

С помощью аудиторских правил (стандартов) формируют программы подготовки и единые требования аттестации аудиторов, регулируют качество аудиторской деятельности.

Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также основные принципы, которым должны следовать аудиторы.

В зависимости от изменения экономических условий, к общепринятым правилам (стандартам) выпускают дополнения, подлежащие выполнению аудиторами. Аудитор, допускающий в своей практике отступления от комментариев к стандартам, обязан обосновать причину этого отступления.

Нужно иметь в виду, что аудиторские стандарты определяют правильность деятельности аудитора в целом, но не конкретные способы, действия, процедуры. Приемы, применяемые в процессе проведения проверки, могут быть различными, и их рациональность аудитором должна быть обоснована.

Значение правил (стандартов):

1.Обеспечение высокого качества аудиторской проверки;

2.Содействие внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;

3.Помощь пользователям в понимании процесса аудиторской проверки;

4. Обеспечение связи отдельных элементов аудиторского процесса;

5. Рационализация и облегчение аудиторской работы;

6. Обеспечение сравнений качества работы отдельных аудиторских организаций.

Стандарты аудита не являются правилами и нормативами, охватывающими всю аудиторскую работу. В них содержатся ясные и краткие обобщения принципов аудита, сложившиеся профессиональные

нормы, которые подтвердили свою целесообразность и прочность в ходе аудиторской деятельности.

Правила (стандарты) аудита подразделяются на 3 основные группы:

1. общие правила (стандарты):

Свод профессиональных требований относительно квалификации аудитора, независимости его точки зрения по всем вопросам, касающимся выполняемой работы.

2. правила (стандарты) аудиторской проверки:

Положения о необходимости планирования работы аудитора, изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, получения доказательных материалов и других необходимых процедур, связанных с аудитом финансовой отчетности.

3. правила (стандарты) составления отчета:

Требования к форме и порядку составления отчета аудиторской организации.

Все стандарты имеют одинаковую структуру построения и содержат следующие разделы:

- Общие положения;
- Основные понятия и определения, используемые в стандарте;
- Сущность стандарта;
- Практические приложения.

В разделе «Общие положения» отражаются цель и необходимость разработки данного стандарта, объект стандартизации, сфера применения стандарта, взаимосвязь с другими стандартами.

В разделе «Основные понятия и определения, используемые в стандарте» содержатся основные термины и их краткая характеристика.

В разделе «Сущность стандарта» формулируется проблема, требующая описания, проводится ее анализ, и приводятся методы решения.

Стандарт, как и другие документы должен содержать такие обязательные реквизиты как номер стандарта, дата ввода в действие, цель разработки, сфера применения, анализ проблемы и возможные пути решения.

Исходя из опыта классификации международных стандартов по блокам, принятые российские стандарты можно сгруппировать следующим образом (таблица 2).

Действующие российские стандарты аудита.

Таблица 2

№ п/п	Наименование стандарта	Основное содержание стандарта
Блок первый «Общие стандарты»		
1	Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности	Устанавливает цели аудита бухгалтерской отчетности. Перечисляет основные профессиональные этические принципы, связанные с аудиторской деятельностью: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение. Определяет объем и стадии аудиторской проверки, уровень аудиторских гарантий.
2.	Планирование аудита	Описывает предварительный этап планирования аудита, формулирует принципы, порядок подготовки и составления общего плана и программы аудита.
3.	Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита	Определяет условия и порядок подготовки письма – обязательства аудиторской организации о согласии на проведение аудита, устанавливает объем аудиторской работы, определяет взаимные права, обязательства и ответственность аудиторской организации и экономического субъекта при заключении соглашения о проведении аудита.
4.	Понимание деятельности экономического субъекта	Освещает методы и источники получения знаний о деятельности экономического субъекта, устанавливает порядок использования полученных знаний о деятельности экономического субъекта при проведении аудита, перечисляет и классифицирует факторы, влияющие на финансово – хозяйственную деятельность экономического субъекта.
5.	Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг	Рассматривает условия и порядок подготовки договора на оказание аудиторских услуг (проведение аудита и (или) оказание сопутствующих аудиту услуг) между аудиторской организацией и экономическим субъектом. Устанавливает права, обязанности и ответственность аудиторской организации и экономического субъекта при заключении договора на оказание аудиторских услуг.
6.	Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов	Устанавливает права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов. Описывает наиболее важные аспекты правовых взаимоотношений аудиторской деятельности. Обеспечивает дополнительные основы для урегулирования конфликтов между аудиторскими организациями и пользователями аудиторских заключений.

7.	Общение с руководством экономического субъекта	Определяет основные требования к общению аудиторской организации с руководством экономического субъекта, особенности общения аудиторской организации с руководством экономического субъекта на различных стадиях проведения аудита, по вопросам бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
Блок второй «Рабочие стандарты»		
8.	Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта	Приводит ситуации, в которых от руководства экономического субъекта должны быть получены официальные разъяснения, процедуры обращения к руководству экономического субъекта, порядок документирования сведений и разъяснений, полученных от руководства экономического субъекта. Определяет действия аудитора при отказе руководства экономического субъекта предоставить требуемые сведения и разъяснения, процедуры использования полученных разъяснений в качестве аудиторских доказательств.
9.	Первичный учет начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности	Определяет порядок проведения первичного аудита для формирования мнения аудитора в отношении начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности и его отражения в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта за отчетный период, подлежащий проверке.
10.	Документирование аудита	Формулирует общие принципы документирования аудита, требования, предъявляемые к форме и содержанию рабочей документации аудита, описывает порядок составления и хранения рабочей документации.
11.	Аудиторская выборка	Устанавливает правила выборки данных из проверяемой совокупности и оценки результатов полученной таким образом информации.
12.	Аналитические процедуры	Определяет цели проведения и характеризует виды аналитических процедур. Устанавливает порядок и методы выполнения аналитических процедур, регламентирует действия аудиторской организации после получения результатов выполнения аналитических процедур.
13.	Аудиторские доказательства	Определяет виды и источники аудиторских доказательств, описывает методы их получения.
14.	Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете	Излагает аудиторские процедуры, предназначенные для проверки оценочных значений в бухгалтерском учете, определяет действия аудиторской организации по анализу результатов этих процедур.

15.	Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита	Описывает понятия системы внутреннего контроля и ее составляющих, формулирует основные требования, предъявляемые к изучению и оценке аудитором системы бухгалтерского учета экономического субъекта в ходе аудита, оценке надежности системы внутреннего контроля. Описывает особенности изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в субъектах малого предпринимательства.
16.	Существенность и аудиторский риск	Определяет понятие уровня существенности в аудите и порядок его расчета, определяет понятие риска в аудите и основных его компонентов: внутрихозяйственного риска, риска средств контроля и риска необнаружения. Формулирует единые требования, которыми должны руководствоваться аудиторы, используя эти понятия в ходе осуществления аудиторских проверок.
17.	Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности	Описывает виды искажений бухгалтерской отчетности. Определяет особенности действий аудиторской организации при выявлении искажений бухгалтерской отчетности, явившихся результатом преднамеренных или непреднамеренных действий (бездействия) персонала экономического субъекта в связи с нарушением им установленных законодательством правил ведения и организации бухгалтерского учета и отчетности. Разграничивает ответственность аудиторской организации и персонала экономического субъекта в связи с выявлением аудитором искажений бухгалтерской отчетности, влияющих на ее достоверность. Определяет факторы риска искажений бухгалтерской отчетности.
18.	Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита	Дает перечень обязательных и рекомендуемых сведений, которые аудиторские организации должны приводить в своей письменной информации, излагает порядок подготовки такой письменной информации.
19.	Внутрифирменный контроль качества аудита	Определяет порядок распределения обязанностей сотрудников аудиторской организации в ходе осуществления аудита, устанавливает общие требования, предъявляемые к внутрифирменной системе контроля качества аудита. Устанавливает порядок контроля качества работы в ходе проведения аудита.

20.	Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита	Формулирует основные требования по учету нормативных документов в ходе проверки, определяет действия аудитора при выявлении фактов нарушений проверяемым экономическим субъектом требований нормативных документов. Устанавливает порядок отражения в рабочей документации аудитора фактов нарушений требований нормативных документов.
21.	Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций	Определяет единые принципы подготовки и рекомендаций по структуре построения внутренних стандартов аудиторских организаций, устанавливает минимальные обязательные требования к аудиторским организациям при разработке внутренних стандартов. Описывает порядок осуществления внутрифирменного контроля за соблюдением сотрудниками аудиторских организаций требований внутренних стандартов.
22.	Изучение и использование работы внутреннего аудита	Помогает аудиторским организациям в понимании функций внутреннего аудита, его целей и задач, описывает требования к изучению и оценке работы внутреннего аудита, определяет возможности использования результатов работы внутреннего аудита. Оценивает влияние работы внутренних аудиторов на понимание системы внутреннего контроля экономического субъекта, объем и процедуры аудиторской проверки.
23.	Учет операций со связанными сторонами в ходе аудита	Формулирует основные требования, предъявляемые к раскрытию операций со связанными сторонами, описывает приемы выявления этих операций, регламентирует порядок проверки, излагает порядок анализа результатов.
Блок третий «Стандарты отчетности»		
24.	Использование работы другой аудиторской организации	Определяет основы взаимодействия основной и другой аудиторских организаций при проведении соответствующего аудита. Регламентирует действия основной аудиторской организации при использовании работы другой аудиторской организации, устанавливает порядок отражения в аудиторском заключении результатов работы другой аудиторской организации.
25.	Использование работы эксперта	Описывает порядок назначения эксперта, содержание требований по оформлению результатов его работы, порядок их использования.

26.	Прочая информация в документах, содержащих проаудированную бухгалтерскую отчетность	Устанавливает ответственность и описывает действия аудиторской организации в отношении прочей информации. Определяет действия аудиторской организации при выявлении противоречий между проаудированной бухгалтерской отчетностью и прочей информацией.
27.	Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям	Определяет основы взаимоотношений, особенности распределения ответственности между аудиторской организацией и экономическим субъектом в процессе выполнения специального аудиторского задания; Определяет порядок и особенности оформления аудиторской организацией заключений по специальным аудиторским заданиям. Под специальным аудиторским заданием понимается оказание аудиторской организацией услуг по проверке специальной отчетности экономического субъекта, отличной от официальной бухгалтерской отчетности, включая проверку специальной отчетности об отдельных статьях бухгалтерской отчетности, качественном состоянии имущества, использовании капитала и по другим вопросам, непосредственно связанным с финансово – хозяйственной деятельностью экономического субъекта.
28.	Дата подписания аудиторского заключения и отражение в нем событий, произошедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности	Формулирует требования по датированию аудиторского заключения, указывает порядок действий аудиторской организации по оценке событий и фактов хозяйственной деятельности, произошедших после составления бухгалтерской отчетности экономического субъекта, но могущих оказывать влияние на содержание и достоверность такой отчетности. Указывает степень ответственности аудиторской организации за выражение своего мнения в аудиторском заключении при обнаружении таких событий и фактов.
29.	Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности	Устанавливает единый порядок составления аудиторских заключений о бухгалтерской отчетности экономических субъектов в Российской Федерации. Приводит примеры положительного, условно положительного (с оговорками) и отрицательного заключения аудитора, а также пример отказа в выдаче заключения.

30.	Порядок составления аудиторского заключения о достоверности бухгалтерской отчетности кредитной организации, подготовленной по итогам деятельности за год	Устанавливает порядок аудиторскими фирмами аудиторских заключений о достоверности годовой бухгалтерской отчетности кредитных организаций в Российской Федерации.
Блок четвертый «Прочие стандарты»		
31.	Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)	Формулирует основные требования, предъявляемые к аудиторским организациям при проведении ими аудита в условиях систем КОД, к специалистам, привлекаемым аудиторской организацией для оценки используемой проверяемым экономическим субъектом системы КОД. Описывает особенности планирования и проведения аудита в среде КОД, определяет основные источники и процедуры получения аудиторских доказательств при изучении системы КОД проверяемого экономического субъекта.
32.	Проверка прогнозной финансовой информации	Устанавливает принципы и определяет круг процедур по проверке прогнозной финансовой информации; Устанавливает требования к форме, содержанию и порядку подготовки отчета аудиторской организации о результатах проверки прогнозной финансовой информации.
33.	Применимость допущения непрерывности деятельности	Устанавливает ответственность аудиторской организации в отношении применимости допущения непрерывности деятельности для подготовки бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Определяет основные требования к аудиторским процедурам, позволяющим установить применимость допущения непрерывности деятельности, особенности содержания аудиторского заключения при наличии серьезного сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности.
34.	Образование аудитора	Устанавливает минимальные требования к образованию и повышению квалификации аттестованного аудитора.

35.	Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним	Определяет и классифицирует сопутствующие аудиту услуги, излагает общий порядок их оказания. Определяет требования к аудиторским организациям по оказанию сопутствующих аудиту услуг, распределяет ответственность между аудиторской организацией и экономическим субъектом при оказании сопутствующих аудиту услуг; Описывает особенности оформления оказания сопутствующих аудиту услуг и результатов их выполнения.

В соответствии с Программой, утвержденной Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, должны быть разработаны 39 правил (стандартов) аудиторской деятельности. С учетом имеющихся потребуется создать еще 4 правила (стандарта). Тогда, в основном, будет завершена работа по обеспечению отечественного рынка аудиторских услуг необходимой нормативной базой, представляемой аудиторскими стандартами.

Недостатками стандартов, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, являются отсутствие нумерации, и главное – дата ввода их в действие не регламентируется правительственными документами.

Вместе с тем следует отметить, что предложенные стандарты практически полностью отвечают российской специфике. Как выше было сказано, во всех стандартам принята единая принципиальная схема, состоящая из общих положений стандарта, изложения его сущности, в необходимых случаях приводятся примеры форм различных документов. Впервые в российской практике при разработке подобных документов приведен понятийный аппарат, состоящий из основных терминов и определений, что обеспечит единое их толкование в правилах (стандартах) аудиторской деятельности.

1.3 Взаимоотношения аудитора и экономического субъекта.

Основополагающий принцип аудита – его независимость. Временные правила определяют перечень обстоятельств, при которых аудит не может проводиться:

- аудиторы являются собственниками, учредителями, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, ответственными за соблюдение бухгалтерской отчетности, либо состоят с ними в близком родстве;
- аудиторскими фирмами, по отношению к которым проверяемый экономический субъект является учредителем, собственником, акционером, а также экономических субъектов, которые по отношению к аудиторской фирме являются учредителем, собственником, акционером;

- в отношении экономических субъектов, являющихся дочерними предприятиями, филиалами, представительствами, или имеющих в уставном капитале долю этих аудиторских фирм;

- аудиторами и аудиторскими фирмами, оказывавшими ранее данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета и подготовки отчетности.

Более детально эти ограничения описаны в “Кодексе профессиональной этики аудитора”, принятом Аудиторской палатой России.

Независимость аудиторской организации может быть оценена по следующим группам признаков:

- Организационные:

- организационно-правовая форма – любая, кроме акционерного общества открытого типа;

- учредителями аудиторской фирмы не могут выступать юридические лица, занимающиеся не аудиторской, а любой другой предпринимательской деятельностью;

- аудиторские организации не могут находиться в государственной (муниципальной) собственности, или смешанной с участием государства или муниципальных органов;

- принимать участие в аудиторских проверках могут только штатные сотрудники аудиторской организации. Лица, привлекаемые к работе на основе договоров гражданско-правового характера, могут осуществлять только консультирование.

- Материально-технические:

- аудиторская фирма должна обладать достаточной финансовой обеспеченностью, чтобы исключить заинтересованность в выдаче необоснованных аудиторских заключений, быть в состоянии отвечать по искам за проведение некачественной аудиторской проверки;

- аудиторская фирма должна обладать определенной материально-технической базой, обеспечивающей высокое качество и своевременность подготовки материалов;

- уровень материальной обеспеченности сотрудников должен быть достаточным, чтобы исключить фальсификацию выводов по результатам проверки.

- Интеллектуальные:

- в штате аудиторской фирмы должно состоять не менее 50% сотрудников с соответствующим образованием (экономическим или юридическим) и значительным практическим стажем работы в соответствующей области деятельности;

- в штате аудиторской фирмы должно быть не менее 20% сотрудников – аттестованных аудиторов;

- аудиторская организация должна обладать внутрифирменными стандартами и методиками проверок;

- аудиторская организация должна поощрять стремление своих сотрудников к повышению профессионального уровня.

- Моральные:

- отсутствие родственных связей между персоналом аудиторской организации и руководителями проверяемых экономических субъектов;

- возможные или ведущиеся судебные дела с организацией клиента;

- финансовое участие аудиторской организации в делах организации клиента в любой форме, финансовая и имущественная зависимость аудиторской организации от клиента;

- получение от клиента товаров и услуг по ценам, существенно более низким относительно реальных рыночных цен;

- участие аудитора (аудиторской фирмы) в любых органах управления организации клиента и/или его филиалов;

- оказание услуг по управлению организацией.

Аудиторская деятельность – это, прежде всего, предпринимательская деятельность аудиторских служб в виде проверок и консультирования клиентов по учетным, налоговым, организационно-управленческим и другим вопросам с целью подтверждения достоверности бухгалтерской отчетности и повышения эффективности производственно-хозяйственной и финансовой деятельности предприятий.

Обязательные аудиторские проверки носят резко сезонный характер, т.е. проводятся по закону по результатам годовой отчетности организаций. Однако аудиторским службам необходимо иметь объемы работ не только один раз в году, но и повседневно, причем для получения прибыли от данного вида предпринимательской деятельности.

Поэтому, чтобы аудиторская фирма успешно работала, круг ее деятельности должен быть расширен, т.е. аудиторские фирмы могут заниматься, кроме основного вида деятельности – проверок, также налаживанием, восстановлением и совершенствованием бухгалтерского учета у своих клиентов. Кроме того, аудиторские фирмы могут заниматься ведением бухгалтерского учета и составлением отчетов организаций.

Важным видом сферы деятельности аудиторских фирм может стать проведение в организациях анализа производственно-хозяйственной и финансовой деятельности с целью прогнозирования эффективности развития, принятия оперативных управленческих решений и разработки различных рекомендаций, видов программ (бизнес-планов, прогнозов на перспективу, проектов учетной политики и организации учета и др.).

Аудиторские фирмы и аудиторы могут заниматься также консультационной деятельностью путем текущей организации консультирования или же абонентского обслуживания клиентов. От того

насколько хорошо организован данный вид деятельности, зависит эффективность функционирования аудиторской фирмы в течение каждого календарного года.

В условиях переходного периода к рынку в отдельных организациях и в целом по стране значительное распространение получили такие негативные явления, как мошенничество, экономическая преступность в виде незаконного присвоения собственности, сокрытия от государственного налогообложения доходов и иных объектов налогообложения, допущения механических типичных, наследственных и умышленных ошибок при проведении финансово-хозяйственных операций и др. Это связано с объективными и субъективными причинами переходного периода реформирования экономики, которые сводятся к всеобщему кризису во всей стране.

В этих условиях одна из важнейших задач любой аудиторской организации – вдумчивый и тщательный выбор клиента. Здесь крайне необходимо проявлять разборчивость с тем, чтобы не нанести ущерба репутации аудиторов.

Аудиторы должны предварительно правильно определить и выбрать исследуемые объекты проверки по степени их важности; правильно определить объем и трудоемкость предстоящей работы и последовательность этапов выполнения работ; налаживать деловые и доверительные отношения с руководством и сотрудниками заказчика; хорошо знать свои права и обязанности, законодательные и нормативные акты; разработать план и программу аудита; оценить эффективность системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля; в процессе проверки собрать необходимое количество и необходимого качества аудиторские доказательства; вести соответствующую аудиторскую документацию; по результатам проверки составить отчет и объективное аудиторское заключение о достоверности годовой бухгалтерской отчетности проверяемой организации.

Аудиторские услуги могут быть оказаны любому экономическому субъекту независимо от организационно-правовой формы и формы собственности, включая организации, их объединения, учреждения и др. при этом экономические субъекты самостоятельно выбирают аудитора, аудиторскую фирму для оказания аудиторских услуг или проведения аудиторской проверки. С этой целью заинтересованная в оказании аудиторских услуг организация составляет и направляет аудиторской фирме официальное именное письмо-предложение о проведении аудита.

Официальным ответным документом, устанавливающим взаимоотношения между клиентом и аудитором, является письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита, которая аудиторская фирма направляет исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора.

Письмо-обязательство аудиторской фирмы, направленное клиенту документально подтверждает согласие на проведение аудита или принятие предложенного назначения официальных аудиторов.

Взаимоотношения аудиторской фирмы с клиентом регулирует договор на оказание аудиторских услуг. Этот документ подтверждает и фиксирует официальное юридическое соглашение интересов участвующих сторон.

Договор на оказание аудиторских услуг может иметь существенные отличия от других договоров, используемых в хозяйственной практике. Это, прежде всего, учет в договоре уровня аудиторского риска и, следовательно, разделение ответственности между исполнителем-аудитором и заказчиком-клиентом, а также интересов третьих лиц (пользователей информации финансовой отчетности).

Многие руководители и должностные лица организаций, подвергающихся обязательной аудиторской проверке, не совсем четко понимают цель такой проверки, поэтому аудитору необходимо разъяснить и помочь клиенту правильно определить свой заказ в предмете договора.

В договоре на оказание аудиторских услуг следует точно сформулировать права, обязанности и ответственность сторон. При этом подход должен здесь быть принципиальным, объективным и деловым с таким учетом различных ситуаций, чтобы не нанести ущерба ни клиенту, ни репутации аудиторов.

Аудиторы должны начинать свою работу с ознакомления с проверяемым субъектом, для чего изучают учредительные документы, виды деятельности, учетную политику организации и т.д. Большую помощь при этом могут оказать беседы с руководителем и специалистами организации, проведение экспресс-аудита путем устного тестирования. Необходимо также ознакомиться с отчетностью, ее основными показателями, чтобы выяснить масштабы деятельности организации и результаты ее работы за исследуемый период.

Специфика деятельности организации, объем и сложность работы требуют определения четкой последовательности этапов при проведении аудита и правильного распределения обязанностей между аудиторами. Аудиторская проверка ограничена во времени. Поэтому для того, чтобы своевременно и качественно провести аудит, к ней следует тщательно подготовиться. Необходимым средством такой подготовки являет всестороннее продуманное планирование аудита.

Планирование включает в себя составление плана ожидаемых работ и разработку аудиторской программы. Планирование включает в себя разработку графиков, определение срок и обсуждение их с клиентом, проведение инструктажа с аудиторами, организацию связей с подразделениями клиента, обсуждение стратегии и подготовки к аудиту с клиентом.

Аудитор в ходе планирования и проведения аудиторской проверки обязан достичь понимания системы бухгалтерского учета; внимательно изучить его организацию и документооборот клиента, описать эту систему, проанализировать ее слабые и сильные стороны. Понимание закономерностей функционирования системы бухгалтерского учета, способов и методов его ведения, позволит аудитору грамотно организовать процесс получения аудиторских доказательств и, соответственно, более эффективно и качественно провести проверку.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Разъяснения, предоставляемые руководством экономического субъекта» устанавливает, что аудитор, перед обращением к руководству проверяемого экономического субъекта с целью получения официального разъяснения, должен иметь письменное доказательство, подтверждающее понимание руководством экономического субъекта того факта, что оно не несет ответственность за предоставление бухгалтерской отчетности, а также подтверждение осведомленности о своей ответственности за предоставление аудитору всей необходимой для аудита точной, относящейся к делу информации.

В стандарте говорится, что отказ руководства экономического субъекта предоставить информацию по запросу аудитора может непосредственным образом повлиять на формирование мнения аудитора, а в существенных случаях должно расцениваться аудитором как ограничение объема аудита и как фактор, который может привести к подготовке аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Общение с руководством экономического субъекта» определяет основные требования к общению аудиторской организации с руководством экономического субъекта и перечисляет основные принципы профессиональной этики: независимость, честность и объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность информации, профессиональное поведение.

Общение с руководством экономического субъекта может осуществляться как в устной форме, во время посещения профессиональными сотрудниками аудиторской организации экономического субъекта, так и в письменной форме, путем направления аудиторской организацией запросов и других материалов на имя руководства экономического субъекта.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов» описывает наиболее важные аспекты правовых взаимоотношений аудиторской деятельности, обеспечивает дополнительные основы для урегулирования конфликтов между аудиторскими организациями и пользователями аудиторских

заключений, излагает права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов.

После проведения всех необходимых процедур проверки аудитор должен оценить полноту и качество исполнения всех пунктов плана и программы аудита, провести классификацию, систематизацию и аналитических обзор результатов проверки.

После оценки результатов осуществляемой проверки аудитор приступает к составлению отчета и оформлению аудиторского заключения. Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности представляет собой мнение аудитора о достоверности этой отчетности. Оно должно содержать оценку аудитора соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ.

Аудиторское заключение является официальным юридическим документом для всех физических и юридических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебно-следственных органов. Итоговая часть аудиторского заключения, выданного по результатам обязательного аудита бухгалтерской отчетности, является неотъемлемой частью этой отчетности и имеет юридический статус.

1.4 Письмо-обязательство

Условия подготовки письма-обязательства.

Письму-обязательству должно предшествовать официальное предложение экономического субъекта с просьбой об оказании аудита и (или) сопутствующих ему услуг. Письмо-обязательство направляется исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора на проведение аудита во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора. Для разовых соглашений между аудиторской организацией и экономическим субъектом письмо-обязательство в соответствии с Гражданским кодексом Российской федерации является офертой. Экономический субъект должен письменно подтвердить I согласие на условия аудита, предложенные аудиторской организацией. Если подтверждение получено, то условия письма остаются в силе в течение действия, соглашения о проведении аудиторской проверки.

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

Письмо-обязательство аудиторской организации, направленное экономическому субъекту, документально подтверждает согласие на

проведение аудита или принятие предложения, назначении ее официальным аудитором этого экономического субъекта.

Форма и содержание письма-обязательства

Форма и содержание письма-обязательства аудиторской организации определяются необходимостью включения в него ряда обязательных указаний и дополнительных сведений в соответствии с особенностями предстоящей аудиторской проверки и пожеланиями экономического субъекта об оказании дополнительных услуг, сопутствующих аудиту.

Письмо-обязательство должно содержать обязательные указания:

а) по условиям аудиторской проверки;

б) по обязательствам аудиторской организации;

в) по обязательствам экономического субъекта.

Письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные указания по условиям аудиторской проверки:

а) об объекте и цепи аудиторской проверки, в частности о порядке аудита филиалов и подразделений экономического субъекта в случае их наличия;

б) должно ли аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента включать заключение о достоверности бухгалтерской отчетности филиалов, подразделений и дочерних компаний;

в) о законодательных актах и нормативных документах, на основании которых проводится аудит;

г) о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита.

Письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные оказания по обязательствам аудиторской организаций:

а) о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;

б) об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;

в) обязательство аудиторской организации по соблюдению коммерческой тайны;

г) о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в связи с выборочным характёром применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Письмо-обязательство должно содержать следующие обязательные указания по обязательствам экономического субъекта:

а) об ответственности экономического субъекта и его исполнительного органа за полноту и достоверность предоставленной документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности ;

6) об обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудиторской проверки;

в) о направлении экономическим субъектом по указанию аудиторской организации писем в адрес его дебиторов и кредиторов о подтверждении (неподтверждении) ими соответствующей задолженности;

г) о неоказании давления на аудиторскую организацию в любой форме с елью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторская организация по своему усмотрению или в соответствии с желаниями экономического субъекта может также дополнительно включать в текст письма-обязательства:

а) общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в российских и международных аудиторских организациях и союзах;

б) примерный календарный план проведения аудита и состав направляемой группы аудиторов;

в) общую характеристику применяемых методов проведения проверки;

г) условия оплаты аудита;

д) предложение об использовании услуг других аудиторов (резидентов и нерезидентов), независимых экспертов в тех аспектах деятельность проверяемой организации, которые аудиторская организация и экономический объект сочтут необходимыми;

и т. д.

1.5 Планирование аудита

Начальным этапом (до написания письма-обязательства и до заключения договора) проведения аудиторской проверки является планирование аудита. При осуществлении этого этапа для обеспечения определенного уровня гарантии проводимого аудита и для обеспечения соответствия проводимой аудиторской проверки нормативным требованиям к качеству и надежности аудита мы будем руководствоваться Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Планирование аудита», одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации 25 декабря 1996г. Данный документ определяет, что «планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, состоит в разработке аудиторской

организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторский процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации».

При планировании аудита следует выделить следующие этапы:

- предварительное планирование аудита;
- подготовка и составление общего плана аудита;
- подготовка и составление программы аудита.

Следует отметить, что характерной чертой последних двух этапов является то, что при разработке общего плана и программы аудиторская организация определяет масштаб аудиторских процедур и особенности внутреннего контроля, а также степень их формализации должны соответствовать размерам экономического субъекта и особенностям его деятельности. Аудитор в ходе аудиторской проверки обязан получить достаточную убежденность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта, и особенности системы внутреннего контроля могут способствовать формированию такой убежденности.

Для разработки общего плана и программы аудита, способных обеспечить проведение эффективного аудита необходимо установить уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной.

Важно заметить, что аудиторская организация является независимой в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане и программе и несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с данным общим планом и данной программой, но аудиторская организация при возникшей необходимости может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта отдельные положения общего плана и программы аудита.

1.6 Аудиторские доказательства.

При проведении аудиторской проверки, целью которой является выражение аудитором мнения о достоверности бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства на основе аудиторских процедур, таких как:

- детальная проверка верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам;
- аналитическая процедура;
- проверка (тест) средств внутреннего контроля.

Аудитор при составлении программы аудита должен предусмотреть, какие аудиторские процедуры и в каком объеме необходимо выполнить для сбора аудиторских доказательств.

При получении данных доказательств аудитору следует руководствоваться Правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства», одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25.12.96г. При этом следует учитывать (как и во всех предыдущих случаях использования правил (стандартов) аудиторской деятельности), что требования данного правила являются обязательными при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, во всех других случаях они носят рекомендательный характер.

Аудиторские доказательства могут быть:

- внутренними – включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде;
- внешними – включают в себя информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде (обычно по письменному запросу аудиторской организации);
- смешанными – включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Все выше перечисленные виды аудиторских доказательств различаются по степени ценности и достоверности. Наиболее ценными и достоверными являются внешние доказательства, далее – смешанные и затем внутренние. Также следует отметить, что доказательства полученные самой аудиторской организацией, обычно являются более достоверными, чем доказательства, предоставленные экономическим субъектом, и доказательства в форме документов и письменных показаний обычно являются более достоверными, чем устные показания.

Источники получения аудиторских доказательств при проведении аудита:

- первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
- устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;

- сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;
- результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта; бухгалтерская отчетность.

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

Методы получения аудиторских доказательств:

1)проверка арифметических расчетов клиента (пересчет) – проверка арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей с помощью выполнения независимых подсчетов,

2)инвентаризация – получение ориентировочной информации о состоянии и стоимости имущества клиента и его финансовых обязательств;

3)проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;

4)подтверждение – получение информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности, для чего аудиторская организация получает подтверждение в письменной форме от третьей стороны;

5)устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны;

6)проверка документов – определение реальности используемых при проверке документов, то есть прослеживание отражения операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции;

7)прослеживание – процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, проверяет отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хозяйственные операции правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете;

8)аналитические процедуры – анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и

экономических показателей проверяемого экономического субъекта с целью выявления необычно или неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений, бывают следующих типов:

a)сопоставление остатков по счетам за различные периоды,

b)сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями,

c)оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов,

d)сопоставление финансовой информации и нефинансовой (сведений о деятельности экономического субъекта, не отражаемой напрямую в системе его бухгалтерского учета).

9) подготовка альтернативного баланса.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановки бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов аудиторских процедур. Данные полученных доказательств используются при составлении аудиторского заключения и отчета руководству проверяемого предприятия по результатам аудита.

1.7 Документирование аудита

Для обеспечения должного качества оказываемых аудиторских услуг и создания предпосылок для проведения эффективного контроля качества со стороны государственных и общественных организаций аудит, проводимый аудиторской организацией, должен сопровождаться обязательным документированием.

Порядок составления аудиторских документов определен стандартом «Документирование аудита».

Целью настоящего стандарта является установление единых требований по подготовке рабочей документации аудита аудиторской фирмой или аудитором, работающим самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя.

Задачи стандарта: сформулировать общие принципы документирования аудита, привести требования, предъявляемые к форме и содержанию рабочей документации аудита, описать порядок составления и хранения рабочей документации.

Примеры рабочих документов приведены ниже.

ПРИМЕР 1. Проверка наличия ККМ при расчетах наличными деньгами с населением.

Рабочий документ аудитора Форма № РД-10 (…)

Проверка наличия ККМ при расчетах наличными деньгами с населением.

Организация _____ Аудитор _____ (Ф.И.О.)

Отдел _____ Дата начала проверки _____
Дата окончания проверки

Исполнитель _____
(должность, Ф.И.О.)
Телефон организации_____

Проверяемый период _____

Данные о регистрации ККМ					
Дата регистрации	решения	Наименование ККМ (тип, серия)	Регистрационный номер ККМ	место установки	Срок дейст-вия решения о регистрации

ПРИМЕР 2. Соблюдение организацией размеров лимита остатка денежных средств в кассе.

Рабочий документ аудитора Форма № РД-5 (КО)

Соблюдение организацией размеров лимита остатка денежных средств в кассе.

Организация _____ Аудитор _____ (Ф.И.О.)

Отдел _____ Дата начала проверки _____
Дата окончания проверки _____
Исполнитель _____
(должность, Ф.И.О.)
Телефон организации_____

Проверяемый период _____

Счет _____ “_____”
(номер счета, субсчета) (название счета, субсчета)

№ п/п	Дата кассового отчета	Сальдо конечное по кассе	Лимит остатка по банковской справке	Дни выдачи з/пл., соц.пособий, стипендий *	Сумма превышения
1	2	3		5	6 = гр.3-гр.4
	ИТОГО				

- День получения наличных денег на указанные цели и плюс 2 рабочих дня не включаются в расчет, согласно п.9 Порядка ведения кассовых операций в РФ.

Рабочий документ использован (не использован)
Рабочий документ принят
при составлении аудиторского отчета (ненужное зачеркнуть).
_____ (Ф.И.О.)

Аудитор _____
(подпись)
“___”_____199__г. “___”_____199__г.

1.8 Аудиторское заключение

Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности экономического субъекта представляет мнение аудиторской фирмы о достоверности этой отчетности. Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта не может и не должно трактоваться этим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как-либо иначе. Если в результате аудита аудиторская фирма обнаружила, что имущественное и финансовое положение экономического субъекта таково, что существует серьезное сомнение по поводу возможности этого субъекта продолжать

деятельность и исполнять свои обязательства в течение, как минимум, 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, то мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать данные сомнения.

По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская фирма должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безусловно положительного, условно положительного или отрицательного аудиторского заключения либо отказаться в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

В безусловно положительном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что эта отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В условно положительном аудиторском заключении мнение аудиторского субъекта означает, что, за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств, бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

В отрицательном аудиторском заключении мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта означает, что в связи с определенными обстоятельствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов экономического субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Отказ аудиторской фирмы от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская фирма не может выразить и не выражает такое мнение в одной из установленных настоящим Порядком форм.

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

Принципы составления аудиторского заключения

Аудиторское заключение составляется по результатам аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта, проведенного аудиторской фирмой. В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозначен либо наименованиями всех составляющих бухгалтерской отчетности, в отношении которых проводился аудит, либо словами "бухгалтерская отчетность". В последнем случае под словами "бухгалтерская отчетность" понимается вся совокупность форм бухгалтерской отчетности, установленная для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. Обозначение объекта аудита должно также содержать отчетный период, отчетную дату и наименование экономического субъекта. В аудиторском заключении должно быть указано наименование экономического субъекта в соответствии с его учредительными документами.

Если аудиторское заключение составляется в отношении бухгалтерской отчетности экономического субъекта, являющегося юридическим лицом по законодательству Российской Федерации, то такая бухгалтерская отчетность должна включать показатели всех филиалов и подразделений экономического субъекта независимо от географического расположения, степени хозяйственной и финансовой самостоятельности, структуры отчетности, внутрихозяйственных взаимоотношений (включая выделенные на отдельный баланс), а также представительств. Отклонения от настоящего положения должны быть раскрыты в аудиторском заключении при указании на объект аудита. Аудиторское заключение о сводной бухгалтерской отчетности экономических субъектов составляется аудиторской фирмой по специальному соглашению с этими субъектами.

При составлении аудиторского заключения аудиторская фирма должна принимать во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Существенными признаются обстоятельства, значительно влияющие на достоверность бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Для определения уровня существенности при планировании и проведении аудита аудиторская фирма должна основываться на внутрифирменных стандартах, если нормативные акты, регулирующие аудиторскую деятельность в Российской Федерации, не

устанавливают более жестких требований. Использование принципа существенности при составлении аудиторского заключения означает, что в нем изложены все существенные обстоятельства, обнаруженные при проведении аудита; никакие иные существенные обстоятельства не были обнаружены аудиторской фирмой при проведении аудита. Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться экономическим субъектом и заинтересованными пользователями аудиторского заключения как гарантия аудиторской фирмы в том, что иных обстоятельств, оказывающих или способных оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта, не существует. В аудиторском заключении, кроме безусловно положительного, должны быть ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, приведшие к составлению аудиторской фирмой аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного. Аудиторское заключение должно содержать, если это возможно, оценку в стоимостном выражении влияния таких обстоятельств на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

Если в результате аудита экономический субъект произвел необходимые поправки в бухгалтерской отчетности до представления ее заинтересованным пользователям, то аудиторское заключение не должно содержать указаний на эти поправки.

Аудиторское заключение должно быть собственноручно подписано уполномоченными лицами аудиторской фирмы в установленном порядке. В случаях, предусмотренных нормативными актами, подписи в аудиторском заключении удостоверяются соответствующими печатями.

Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке.

Стоимостные показатели в аудиторском заключении должны быть выражены в валюте Российской Федерации. В аудиторском заключении исправления не допускаются.

Состав и содержание аудиторского заключения

Аудиторское заключение должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой. К аудиторскому заключению должна быть приложена бухгалтерская отчетность экономического субъекта, в отношении которой проводился аудит.

Вводная часть представляет собой общие сведения об аудиторской фирме. Вводная часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна включать: название документа в целом - "Аудиторское заключение"; юридический адрес и телефоны аудиторской

фирмы; номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудиторской фирме лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии; номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской фирмы; номер расчетного счета аудиторской фирмы; фамилии, имена и отчества всех аудиторов, принимавших участие в аудите. Вводная часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, должна включать: название документа в целом - "Аудиторское заключение"; фамилию, имя, отчество и стаж работы в качестве аудитора; номер, дату выдачи и наименование органа, выдавшего аудитору лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии; номер регистрационного свидетельства аудитора; номер банковского счета 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 экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций. Аналитическая часть должна включать: название данной части; кому адресована аналитическая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта; общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности; общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций. Аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена "Отчет аудиторской фирмы", а аналитическая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно, - "Отчет аудитора". Аналитическая часть должна быть адресована исполнительному органу, осуществляющему функцию управления экономическим субъектом. Изложение общих результатов проверки состояния внутреннего контроля у экономического субъекта должно включать; ответственность исполнительного органа экономического субъекта за организацию и состояние внутреннего контроля при проведении аудита; общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта; описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности экономического субъекта.

Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Итоговая часть должна включать: название данной части; кому

адресована итоговая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность; распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности; указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит; изложение существенных обстоятельств, приведших к составлению аудиторского заключения в форме, отличной от безусловно положительного, и оценку в стоимостном выражении, если это возможно, их влияния на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта; мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта; дату аудиторского заключения. Итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудиторской фирмой, должна быть озаглавлена "Заключение аудиторской фирмы", а итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого аудитором, работающим самостоятельно,- "Заключение аудитора". Итоговая часть должна быть адресована учредителям (участникам) экономического субъекта, если иное не предусмотрено договором на проведение аудита. В итоговой части должен быть указан нормативный акт, регулирующий бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность. Обозначение соответствующего нормативного акта должно содержать полное официальное наименование документа, наименование органа, издавшего документ, дату издания документа и его номер (если таковой имеется). В итоговой части должно быть описано распределение ответственности между экономическим субъектом и аудиторской фирмой в отношении бухгалтерской отчетности. При этом подразумевается, что: экономический субъект несет ответственность за подготовку и достоверность бухгалтерской отчетности, в отношении которой аудиторская фирма проводила аудит; аудиторская фирма несет ответственность за высказанное на основе проведенного аудита мнение о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Итоговая часть должна содержать указание на нормативный акт, регулирующий аудиторскую деятельность в Российской Федерации, а также кратко описывать подход аудиторской фирмы к проведению аудита. Обозначение соответствующего нормативного акта должно содержать полное официальное наименование документа, наименование органа, издавшего документ, дату издания документа и его номер (если таковой имеется). Мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности должно сопровождаться объяснением того, что понимается под достоверностью. Итоговая часть не может быть датирована ранее даты подписания бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Бухгалтерская отчетность, прилагаемая к аудиторскому заключению, должна быть составлена по формам, установленным для экономических субъектов данного вида деятельности соответствующим органом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. В целях идентификации бухгалтерская отчетность должна быть помечена либо подписью уполномоченного лица аудиторской фирмы, либо специальным штампом, либо иным соответствующим способом, если в результате аудита выявлены какие-либо существенные искажения бухгалтерской отчетности, то в прилагаемой к аудиторскому заключению бухгалтерской отчетности экономический субъект должен устранить эти искажения, т.е. бухгалтерская отчетность должна быть составлена с учетом поправок, предложенных аудиторской фирмой.

Если аудиторское заключение составляется после представления экономическим субъектом бухгалтерской отчетности пользователям (учредителям (участникам), налоговым органам и др.), то итоговая часть аудиторского заключения должна содержать перечень поправок, которые следует произвести в этой отчетности, для того чтобы она была признана достоверной. Учетные записи, отражающие такие поправки, должны быть произведены экономическим субъектом в установленном порядке. Аудиторская фирма может использовать любой иной способ представления скорректированной бухгалтерской отчетности экономического субъекта, дающий полное и точное представление пользователям о поправках, необходимых в этой отчетности.

Представление аудиторского заключения

Аудиторская фирма должна представить экономическому субъекту не менее двух первых экземпляров аудиторского заключения: не менее одного экземпляра в составе вводной, аналитической и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся объектом аудита; не менее одного экземпляра в составе вводной и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся объектом аудита, - для предоставления заинтересованным пользователям, включая налоговые органы. Каждый экземпляр аудиторского заключения вместе с приложенной к нему бухгалтерской отчетностью является единым целым и должен быть сброшюрован. Аудиторская фирма должна представить аудиторское заключение экономическому субъекту в сроки, согласованные с этим субъектом.

Экономический субъект несет ответственность за предоставление копий аудиторского заключения заинтересованным пользователям, включая учредителей (участников), налоговые органы и др. Заинтересованные пользователи, включая налоговые и иные го-

сударственные органы, не имеют права требовать от аудиторской фирмы, а аудиторская фирма не имеет права и не обязана предоставлять каким-либо пользователям копии аудиторского заключения целиком или в какой-либо части, кроме случав, установленных законодательством Российской Федерации.

Глава 2. Методика аудиторской проверки

2.1 Аудит учредительных документов предприятия

Объектами аудита являются учредительные документы организации, а также те, которые согласно Федерального Закона РФ “О бухгалтерском учете” от 21.11.96г. №129-ФЗ служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет (для проверки учета вкладов в уставный капитал).

Организации осуществляют свою деятельность на основании устава, утвержденного собранием учредителей и зарегистрированного в установленном порядке. В уставе организации закрепляются ее функции, структура, капитал, порядок реорганизации и ликвидации, формулируются принципы бухгалтерского учета и контроля.

В процессе проверки следует обратить внимание на наличие свидетельства о государственной регистрации, в т.ч. новой редакции устава и учредительных документов (в случае внесения изменений), лицензий на отдельные виды деятельности, подлежащие лицензированию в обязательном порядке.

В ходе проверки учредительных документов определяется перечень хозяйственных операций, для осуществления которых создан данный экономический субъект.

В программе аудиторской проверки по данной тематике целесообразно рассмотреть следующие вопросы:

1. Предмет деятельности клиента.
2. Перечень хозяйственных операций, проведенных экономическим субъектом за проверяемый период.
3. Наличие лицензий и разрешений на занятие лицензируемыми видами деятельности.
4. Виды счетов, открытых в банках.
5. Своевременность и правильность внесения в учредительные документы всех изменений.
6. Структура управления
7. Правильность расчетов с учредителями по взносам в уставный капитал и расчетов с учредителями.

Источниками информации служат учредительные документы, лицензии, приказы, первичные учетные документы, используемые при оформлении хозяйственных операций по соответствующим объектам учета.

2.2 Аудит движения денежных средств

Целью аудита является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по движению наличных денежных средств действующим в РФ в проверяемом периоде нормативным документам с целью формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

Основными задачами аудита данного участка учета является:

- оценка состояния синтетического и аналитического учета наличных денежных средств в проверяемой организации;
- оценка качества отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете;
- проверка соблюдения организацией нормативных актов по организации работы с наличностью;
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с движением наличных денежных средств.

В программу аудиторской проверки целесообразно включить следующие вопросы:

- Тождественность показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета.
- Оформление первичной учетной документации.
- Полнота оприходования денежной наличности, полученной в банке. Соответствие записей в кассовой книге данным учетных регистров.
- Соблюдение организацией размера лимита остатка денежных средств в кассе.
- Факты осуществления расчетов наличными деньгами с юридическими лицами с превышением установленного лимита.
- Правомерность отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения выплат, производимых через кассу организации.
- Оприходование в кассу наличных денежных средств за реализованную продукцию (работы, услуги) и другие активы организации без отражения данных операций по счетам реализации (46, 47, 48).
- Оприходование в кассу наличных денежных средств, поступивших в организацию по внереализационным доходам и прочим операционным доходам без отражения данных операций по счету 80 “прибыли и убытки”.
- Выплаты физическим лицам наличных денежных средств и включение их в совокупный годовой доход для удержания подоходного налога.

10. Наличие контрольно-кассовых машин (ККМ) и соответствующих регистрационных документов на них (в случае реализации продукции (товаров, работ, услуг) физическим лицам за наличный расчет).

- Соблюдение установленных требований при работе с ККМ.
- Выполнение установленных требований документального оформления при работе с ККМ.
- Проверка полноты отражения в бухгалтерский регистрах поступившей выручки через ККМ.
- Инвентаризация кассы и отражение в учете ее результатов.
- НДС по операциям, связанным с движением денежных средств в кассе. Правильность его исчисления и отражения в учете.

Источниками информации при аудите денежных средств могут быть следующие документы:

- Договор с банком об обслуживании банковского счета;
- Приходные кассовые ордера (типовой формы №1-КО);
- Расходные кассовые ордера (типовой формы №2-КО);
- Кассовая книга;
- Чековая книжка;
- Журнал-ордер №1 и ведомость №1 по счету 50 (при ведении учета по журнально-ордерной форме);
- Форма №В-4 “Ведомость учета денежных средств и фондов” (при ведении учета по упрощенной форме для субъектов малого предпринимательства);
- Машинограмма по счету 50 “Касса” (при использовании вычислительной техники);

8. При применении в организации ККМ:

- контрольные ленты;
- книга кассира-операциониста;
- акт о переводе суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков ККМ;
- акт о снятии показаний контрольных счетчиков при сдаче ККМ в ремонт и получении из ремонта;
- журнал регистрации работ по техобслуживанию ККМ;
- акты о возврате денежных сумм покупателям по неиспользованным кассовым чекам;
- акты типовой формы, оформляемые при проведении ревизии, инвентаризации денежных средств.

Проверку можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной, заключительный,

На ознакомительном этапе проверяется:

- наличие договора с банком об обслуживании расчетного счета;

- наличие справки из банка об установлении лимита остатка наличных денег в кассе и разрешения банка на расходование денежных средств из выручки на различные нужды;

- порядок и сроки сдачи выручки в банк, дни выдачи зарплаты;

- наличие договоров о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность денежных средств;

- наличие акта ревизии кассы при смене кассира в проверяемом периоде.

На основном этапе проверки исследуются вопросы, указанные выше в содержании программы аудиторской проверки.

Возможные нарушения и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства приведены в таблице:

Характер возможных нарушений	Влияние нарушения на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства
В организации отсутствует справка, либо не установлен лимит остатка денежных средств в кассе	Возможность принятия контролирующими органами нулевого лимита остатка наличных денег в кассе. Применение к организации штрафных санкций.
Отсутствуют договора о полной материальной ответственности с кассиром (лицом, ответственным за сохранность наличных денежных средств)	Несоблюдение условий внутреннего контроля за сохранностью наличных денежных средств. Возможность злоупотреблений со стороны лиц, ответственных за сохранность наличных денежных средств.
Отсутствует акт ревизии наличных денежных средств в случае смены кассира.	Несоблюдение условий внутреннего контроля за сохранностью наличных денежных средств. Возможность злоупотреблений со стороны лиц, ответственных за сохранность наличных денежных средств.
Сумма наличных денег, полученных из банка, согласно корешку чековой книжки, не соответствует данным приходного кассового ордера (кассовой книги)	Неоприходование (неполное оприходование) наличных денежных средств в кассу. Недостоверность бухгалтерс-кого учета по операциям с наличными деньгами. Применение к организации штрафных санкций.

Сумма наличных денег, внесенных на расчетный счет, по данным расходного кассового ордера, не соответствует данным банковской выписки.	Неоприходование (неполное оприходование) наличных денежных средств. Недостоверность бухгалтерского учета по операциям с наличными деньгами. Применение к организации штрафных санкций.
Выявлены случаи превышения лимита остатка наличных денег в кассе сверх установленного банком.	Применение к организации штрафных санкций.
Выявлены факты расчетов с юриди-ческими лицами, сумма платежей кото-рых наличными деньгами превышает установленный лимит по одной сделке.	Применение к организации штрафных санкций.
При приобретении ТМЦ (работ, услуг) для производственных нужд за наличный расчет, сумма НДС, приходящаяся к сверхустановленному размеру платежа наличными деньгами, отнесена к возмещению бюджетом.	Необоснованное предъявление НДС бюджету. Занижение суммы НДС, подлежащей к перечислению в бюджет.
Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты за ТМЦ (работы, услуги) непроизводственного назначения, финансирование которых осуществляется за счет специальных источников.	Необоснованное включение для целей налогообложения затрат в себестоимость продукции (работ, услуг), завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли.
Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты работ, услуг, выполненных сторонним лицом при отсутствии акта о выполненных работах.	Завышение для целей налогообложения себестоимости продукции (работ, услуг) и занижение налогооблагаемой прибыли.
Период включения в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты ТМЦ (работ, услуг) не соответствует датам, указанным в оправдательных документах (счетах, накладных, актах и т.п.)	Несвоевременное включение затрат в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, завышение себестоимости отчетного периода, занижение налогооблагаемой прибыли отчетного периода.

Применение в учете бухгалтерских проводок, не предусмотренных Планом счетов, т.н. “нестандартные бухгалтерские проводки”.	Может привести к занижению оборотов по счетам реализации и доходов, что может повлиять налогооблагаемой базы для исчисления НДС, налога на прибыль, на содержание автодорог, на содержание жилищного фонда и объектов соцкультсферы.
В состав внереализационных доходов включена выручка от основной деятельности (поступления не отражены по кредиту счета 46).	Занижение налогов на пользователей автодорог, содержание объектов жилищного фонда и объектов соцкультсферы. Занижение финансового результата от основной деятельности. Искажение данных форму №2 приложения к балансу.
В состав внереализационных доходов включены поступления от реализации имущества, активов баланса (выручка не отражена по кредиту счетов 47 и 48).	Занижение операционных доходов, результата финансово-хозяйственной деятельности. Искажение данных форму №2 приложения к балансу.
В состав совокупного дохода для исчисления подоходного налога работника не включены следующие виды выплат: - материальная помощь, подарки, призы (сверх установленных нормативов); - дивиденды; - оплата жилья, отдыха, лечения, учебы – за счет фонда потребления организации - оплата услуг, предоставленных организацией работнику, которые в соответствии с Законом о подоходном налоге подлежат включению в налогооблагаемую базу для исчисления подоходного налога; - выданные организацией заемные средства работнику.	Занижение суммы подоходного налога, удержанного с работника, недоперечисление в бюджет подоходного налога. Недостоверность строки “Кредиторская задолженность, в т.ч. задолженность перед бюджетом”
Отсутствуют документы, подтверждающие расходование наличных денег работником на нужды организации.	Возможность трактования данных расходов, как предоставление организацией безвозвратной ссуды работнику, и как следствие, удержание подоходного налога.
Расчеты с населением осуществляются без применения ККМ.	Возможность применения к организации штрафных санкций.
ККМ не зарегистрирована в налоговых органах.	Возможность применения к организации штрафных санкций.

Применяется тип ККМ, не допущенной ГМЭК по ККМ к использованию на территории РФ.	Возможность применения к организации штрафных санкций.
Осуществление работы с неисправной ККМ (неясное печатание реквизитов на чеках, невыход чеков, обрывы контрольной ленты, непоследовательность порядковых номеров и дат на контрольной ленте)	Возможность применения к организации штрафных санкций. Недостоверность суммы выручки, налогооблагаемой прибыли, НДС, налогов на пользователей автодорог и содержание объектов жилищной и социально-культурной сферы. Невозможность подтверждения строки баланса “Касса”.
Выручка, полученная после инкассации денежной наличности и до окончания рабочего дня, принимается для целей учета и налогообложения выручкой следующего дня (осуществляется переводом даты на ККМ). На конец дня резервируются суммы наличности для размена на начало следующего (не приходуются в кассу организации).	Приводит к сокрытию остатка наличных денег на конец дня, занижению выручки за текущий день, недостоверности суммы выручки, налогооблагаемой прибыли, НДС, налогов на пользователей автодорог и содержание объектов жилищной и социально-культурной сферы.
Выявлены случаи неприменения контрольной ленты; на использованных контрольных лентах отсутствуют следующие необходимые реквизиты: подписи кассира, администрации, дата и номер ККМ, сумма выручки; в местах обрыва контрольной ленты отсутствуют данные о времени обрыва и другие обязательные реквизиты. Не ведется “Книга кассира-операциониста”. При заполнении “Книги кассира-операциониста” допускаются помарки, исправления, не заверенные датой и подписью кассира и главного бухгалтера. “Книга кассира-операциониста” не прошита, не прошнурована, отсутствует печать организации, подписи руководителя, главного бухгалтера, отметка налогового органа. Самостоятельно, при отсутствии представителей налоговых органов,	Несоблюдение порядка работы с ККМ. Низкий уровень внутреннего контроля. Возможность применения к организации штрафных санкций. Невозможность подтверждения строки баланса “Касса”.

осуществлен перевод суммирующих денежных счетчиков на нули (только при вводе в эксплуатацию, при ремонте). Передача ККМ в другое предприятие или мастерскую по ремонту не оформляется документально. Не соблюдаются сроки хранения контрольных лент.	
Сумма выручки по данным контрольной ленты не соответствует данным “Книги кассира-операциониста”, кассовой книги организации. Выявлены случаи отсутствия контрольных лент на определенную дату.	Искажение объема выручки, налогооблагаемой прибыли, налогов. Несоответствие первичных данных (контрольная лента) данным учетных регистров, недостоверность строки баланса “Касса”. Возможность применения к организации штрафных санкций за неоприходование (неполное оприходование) денежной наличности. Возможность злоупотреблений со стороны кассира, работающего на данной ККМ.
В обязательных случаях не производилась инвентаризация кассы. В нарушение учетной политики организации не соблюдены сроки инвентаризации наличных денежных средств. Отсутствуют приказы о создании инвентаризационной комиссии и проведении инвентаризации. Инвентаризационные описи составлены с ошибками, результаты не оформлены соответствующей первичной документацией, отсутствуют подписи всех членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственного лица.	Низкий уровень внутреннего контроля. Нарушение принятой учетной политики. Остаток наличных денежных средств по данным бухгалтерского учета не подтвержден фактическим наличием имущества. Нарушение порядка проведения инвентаризации и признание ее результатов недействительными. Невозможность подтверждения строки баланса “Касса”.
Выявленные в ходе проведения инвентаризации излишки наличных денежных средств не оприходованы и не отнесены на увеличение финансовых результатов.	Занижение фактического остатка наличных денежных средств в кассе, финансовых результатов и налогооблагаемой прибыли. Возможность применения к организации штрафных санкций за неоприходование (неполное оприходование) денежной наличности.

Вся сумма выявленной недостачи при проведении инвентаризации отнесена на издержки обращения для целей бухгалтерского учета и налогообложения, на финансовые результаты при отсутствии решения суда.	Необоснованное увеличение себестоимости продукции (работ, услуг), необоснованное уменьшение финансового результата для целей налогообложения, занижение налогооблагаемой прибыли.
Результаты инвентаризации отражены в учете в месяце, следующем за месяцем, в котором была закончена инвентаризация (т.е. несвоевременно). Результаты инвентаризации не отражены в годовой бухгалтерской отчетности.	Искажение результата финансово-хозяйственной деятельности организации; невозможность подтверждения достоверности строки баланса “Касса”.
Сумма НДС по приобретенным ТМЦ, оплате работ (услуг) непроизводственного назначения отнесена к возмещению из бюджета. При приобретении ТМЦ (работ, услуг) для производственных нужд за наличный расчет, сумма НДС, приходящаяся к сверх установленному размеру платежа наличными деньгами, отнесена к возмещению из бюджета. Сумма НДС по приобретенным у организаций розничной торговли и населения ТМЦ (работ, услуг) для производственных нужд выделена расчетным путем и отнесена к возмещению из бюджета. Самостоятельное выделение суммы НДС, в случаях отсутствия выделения суммы налога отдельной строкой в первичных учетных документах.	Необоснованное предъявление НДС бюджету. Занижение суммы НДС, подлежащей к перечислению в бюджет. Занижение покупной стоимости ТМЦ и занижение себестоимости продукции (работ, услуг), налога на имущество, и искажение налогооблагаемой прибыли. По оплаченным работам, услугам – занижение себестоимости продукции (работ, услуг) и завышение налогооблагаемой прибыли.
При оплате ГСМ за наличный расчет выделяется сумма НДС по ставке, отличной от установленной законодательно (13,79%)	Искажение расчетов с бюджетом по НДС, покупной стоимости ГСМ, себестоимости продукции (работ, услуг) и прибыли.

На заключительном этапе производится формирование пакета документов, передаваемых другим аудиторам для последующего анализа и обработки, а также составление отчета аудитора и предоставление его вместе с рабочей документацией руководителю группы.

Выявленные замечания, вопросы, которые с точки зрения аудитора, проверяющего операции учета денежных средств в кассе, подлежат дальнейшему анализу и обработке другими аудиторами, формируются в виде служебных записок по установленной форме.

В отчетных документах приводятся выводы и рекомендации по выявленным нарушениям и замечаниям, с обязательным указанием ссылки на нормативный документ, согласно действующему законодательству.

Рабочие документы и отчетные документы аудитора, подшитые в отдельную папку по установленной форме, представляются руководителю группы для включения результатов в отчет.

2.3 Аудит расчетов по оплате труда

Целью аудита является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по оплате труда и расчетам с персоналом действующим в РФ в проверяемом периоде нормативным документам.

Основные задачи аудита операций по оплате труда:

- оценка существующей в организации системы расчетов с персоналом и ее эффективности;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета операций по оплате труда и расчетам с персоналом организации в проверяемом периоде;
- оценка полноты отражения совершенных операций в бухгалтерском учете;
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда, по расчетам с внебюджетными фондами.

Объектами аудита являются расходы на оплату труда и связанные с ними расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами (социального страхования, пенсионным, медицинского страхования, занятости).

При проведении аудита операций по оплате труда и расчетам с персоналом целесообразно включать в общую программу аудита следующие вопросы:

1. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета.

- Аудит оформления первичных учетных документов.
- Наличие коллективного договора. Наличие положений о премировании и поощрении работников.
- Правомерность отнесения на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения выплат, начисленных персоналу организации.
- Правильность исчисления страховых взносов во внебюджетные фонды и своевременность их перечисления по назначению,

6. Правильность отнесения страховых взносов во внебюджетные фонды на

себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

- Правильность расчета пособий, выплачиваемых за счет средств Фонда социального страхования РФ.

- Правильность начисления страховых взносов на доходы, выплачиваемые предпринимателям без образования юридического лица.

- Правильность определения совокупного дохода для целей налогообложения физических лиц.

10. Определение для целей налогообложения физических лиц сумм материальной выгоды в виде экономии на процентах при получении заемных средств организации.

- Правомерность применения вычетов и льгот для исчисления подоходного налога.

- Соответствие применяемых ставок подоходного налога действующему законодательству.

- Своевременность перечислений подоходного налога и представления в налоговую инспекцию сведений о полученных доходах работниками организации в случаях, предусмотренных действующим законодательством.

- Правильность исчисления транспортного налога, сбора на нужды образовательных учреждений и своевременность их перечисления.

- Правильность расчета среднего заработка.

16. Расходы организации по подготовке и переподготовке кадров. Обоснованность отнесения данных выплат на себестоимость продукции (работ, услуг) для цепей бухгалтерского учета и для целей налогообложения.

- Правильность образования, использования и корректировки резервов: на предстоящую оплату отпусков работников; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; на выплату вознаграждений по итогам работы за год.

В качестве источников получения информации о проверяемом объекте могут служить:

- Приказы (распоряжения) о приеме на работу.
- Личная карточка.
- Приказы (распоряжения) о переводе на другую работу.
- Приказы (распоряжения) о предоставлении отпуска.
- Приказы (распоряжения) о прекращении трудового договора (контракта).
- Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы.

- Расчетно-платежная ведомость.
- Расчетная ведомость.
- Платежная ведомость.
- Лицевой счет.
- Учетные регистры, используемые для отражения хозяйственных операций по оплате труда и расчетам с персоналом организации, в том числе: журнал-ордер №10 и Ведомость №12, 13; книга учета депонированной заработной платы; разработочные таблицы по распределению заработной платы (форма ПТ-1, РТ-2, РТ-3, РТ-4 и РТ-5) – приведении учета по журнально-ордерной форме учета.
- Ведомости формы № В-3, В-5, В-8 – для организаций, применяющих упрощенную форму учета для субъектов малого предпринимательства.

- Машинограммы по счетам 68 “Расчеты с бюджетом”, 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению”, 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” – в организациях, использующих в учете вычислительную технику.

- Расчетные ведомости по начислению взносов в Пенсионный Фонд РФ, Фонд обязательного социального страхования РФ, Фонды обязательного медицинского страхования, Федеральную службу занятости РФ. Отчеты, подаваемые в ГНИ по начислению транспортного налога, сбора на нужды образовательных учреждений, налоговые декларации по удержанию подоходного налога, в случаях, предусмотренных законодательством.
- Первичные документы, служащие основанием для расходования средств органов социального страхования и обеспечения:
- заявления от работников на выплату пособий;
- больничные листы (листы о нетрудоспособности);
- справки, выдаваемые органами ЗАГСа;
- путевки на санаторно-курортное лечение, в учреждения отдыха, санатории-профилактории, санаторные и оздоровительные лагеря для детей и юношества, на лечебное (диетическое) питание;
- счета от организаций, оказывающих данные услуги;
- отчетные декларации по расчетам с органами социального страхования и обеспечения.

16. Отчетные данные, подаваемые в органы статистики.

Последовательность работ при проведении аудиторской проверки можно разделить на 3 этапа: ознакомительный, основной, заключительный.

На ознакомительном этапе аудитор рассматривает вопросы:

- Изучение категорий персонала организации, систем и форм оплаты труда.

- Рассмотрение порядка учета личного состава и рабочего времени, общей организации учета расчетов с рабочими и служащими.

На основном этапе проводится проработка вопросов, перечисленных выше в содержании программы аудита данного участка учета (пункты 1 – 17).

Возможные нарушения и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства приведены в таблице:

Характер возможных нарушений	Влияние нарушения на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства
В организации отсутствует коллективный договор.	Социально-трудовые отношения между работодателем и работниками не отрегулированы.
Условия коллективного договора ухудшают по сравнению с законодательством положение работника.	Данный коллективный договор является недействительным.
Сумма начисленной заработной платы по данным первичной документации не соответствует данным учетных регистров (журналам-ордерам, главной книги)	Искажение оборотов и остатков по счету 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”. Недостоверность строки “Кредиторская задолженность по оплате труда” баланса организации.
Отнесена на себестоимость продукции (работ, услуг) заработная плата повременщиков (сдельщиков), при отсутствии подтверждающих документов о фактически отработанном времени (табеля рабочего времени о выполненном объеме работ).	Невозможность подтверждения обоснованности начисления оплаты труда, завышение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения, уменьшение налогооблагаемой прибыли.
Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение модернизации оборудования, реконструкции объектов основных фондов.	Необоснованное включение для целей налогообложения в себестоимость продукции (работ, услуг), завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли.
Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение строительных работ.	Необоснованное включение для целей налогообложения в себестоимость продукции (работ, услуг), завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли.
Включение в себестоимость	Необоснованное включение для

продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение работ по подготовке и освоению производства новых видов продукции серийного и массового производства, а также работ по НИОКР.	целей налогообложения в себестоимость продукции (работ, услуг), завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли.

Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение работ непосредственно не связанных с производством продукции (работ, услуг), финансирование которых осуществляется за счет специальных источников.	Необоснованное включение для целей налогообложения в себестоимость продукции (работ, услуг), завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли.
Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты работ, за оказанные услуги, выполненные сторон-ним лицом при наличии в штатном расписании организации должности, где должностной инструкцией предусмотре-но, что в обязанности работника, ее занимающего, входит выполнение данных услуг (например, функции главного бухгалтера, маркетолога).	Завышение для целей налогообложения себестоимости продукции (работ, услуг) и занижение налогооблагаемой прибыли.
Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты работ, за оказанные услуги, выполненные сторонним лицом при отсутствии акта о выполненных работах.	Завышение для целей налогообложения себестоимости продукции (работ, услуг) и занижение налогооблагаемой прибыли.
Период включения в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты работ, за оказанные услуги, выполненные сторонним лицом, не соответствует дате подписания акта о выполненных работах.	Несвоевременное включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, завышение себестоимости отчетного периода, занижение налогооблагаемой прибыли отчетного периода.
Организация не зарегистрирована в отделениях Пенсионного Фонда РФ, Фонда социального страхования РФ, Государственном фонде занятости населения РФ, и в фондах обязатель-ного медицинского страхования.	Применение к организации штрафных санкций в соответствии с действующим законодательством.
Сумма начисленных взносов во внебюджетные фонды по данным разработочной таблицы не соответст-вует данным учетных регистров (журналам-ордерам, главной книги.	Несоответствие данных аналитического и синтетического учета.
Сальдо по счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» по данным главной книги не соответствует данным баланса.	Недостоверность данных строки “Кредиторская задолженность по социальному страхованию и обеспечению”.

Сальдо, либо обороты по счету 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению” в разрезе субсчетов по данным бухгалтерского учета не соответствуют данным отчетных деклараций, подаваемых в органы Пенсионного Фонда РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ, и в фонды обязательного медицинского страхования.	Недостоверность бухгалтерского учета, невозможность подтверждения данных строки “Кредиторская задолженность по социальному страхованию и обеспечению” баланса. Применение к организации штрафных санкций.
Завышены (занижены) суммы начисленных страховых взносов вследствие неверного исчисления налогооблагаемых баз и ставок: в Пенсионный Фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ, и в фонды обязательного медицинского страхования.	Искажение строки “Кредиторская задолженность по социальному страхованию и обеспечению” баланса, расчетов с отделениями внебюджетных фондов.
Сумма излишне начисленных страховых взносов отнесена на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, вследствие неверного исчисления баз страховых взносов, неверного применения расчетных ставок.	Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли.
Занижена сумма страховых взносов, относимых на себестоимость продукции работ, услуг), вследствие неверного исчисления баз страховых взносов, неверного применения расчетных ставок.	Занижение себестоимости продукции (работ, услуг), завышение налогооблагаемой прибыли.
Отнесение на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения суммы начисленных страховых взносов на оплату труда работников, занятых в непроизводственной сфере.	Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли.
Отнесение на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения суммы начисленных страховых взносов на оплату труда, источником финансирования которой являются специальные фонды.	Завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли.

Нарушение сроков перечисления взносов в Пенсионный Фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ, и в фонды обязательного медицинского страхования, подоходного и иных налогов.	Применение к организации штрафных санкций.
Расходование средств ФСС РФ в учете организации не подтверждено документами, необходимыми для выплаты пособия, в соответствии с действующим законодательством.	Невозможность подтверждения правомерности расходования средств ФСС РФ. Невозможность подтверждения данных строки “Кредиторская задолженность по социальному страхованию и обеспечению” баланса. Искажение расчетов с ФСС.
Выплачены пособия по временной нетрудоспособности внештатным сотрудникам, работающим по совместительству, по договорам подряда.	Невозможность подтверждения правомерности расходования средств ФСС РФ.
Неверен размер начисленного пособия по временной нетрудоспособности, вследствие неверного расчета базы для его начисления.	Искажение расчетов с ФСС РФ. Невозможность подтверждения правомерности расходования средств ФСС РФ. Искажение расчетов с работником и начисления подоходного налога с работника.
В состав совокупного дохода для исчисления подоходного налога работника не включены виды выплат, подлежащие налогообложению.	Занижение суммы подоходного налога с работника и недоперечисление в бюджет подоходного налога. Недостоверность строки “Кредиторская задолженность, в т.ч. задолженность перед бюджетом”.
Организацией не подавались в налоговые органы сведения о полученных доходах и об удержанных суммах налога.	Применение к организации штрафных санкций.
Получение заемных средств физическим лицом от организации не оформлено документально.	Неправомерность совершения данной хозяйственной операции, и как следствие, возможность трактования данной операции, как безвозмездно переданные денежные средства организацией, с начислением налогов. Недостоверность расчета подоходного налога и искажение расчетов с бюджетом по подоходному налогу, с работником. Недостоверность строки

	“Кредиторская задолженность перед бюджетом” баланса.
Неверный расчет подоходного налога.	Недостоверность расчета подоходного налога и как следствие, искажение расчетов с бюджетом по подоходному налогу. Недостоверность строки “Кредиторская задолженность перед бюджетом” баланса.
Необоснованное завышение (занижение) суммы начисленного транспортного налога, налога на нужды образовательных учреждений вследствие неверного исчисления налогооблагаемой базы или применения неверной ставки налога.	Завышение (занижение) себестоимости продукции (работ, услуг), занижение (завышение) налогооблагаемой прибыли.
Сумма начисленного сбора на нужды образовательных учреждений отнесена на себестоимость продукции (работ, услуг).	Применение к организации штрафных санкций.
Необоснованное списание на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения расходов на обучение, подготовку и переподготовку кадров при отсутствии: - договорных отношений с образовательным учреждением; - лицензии на образовательную деятельность у организации, оказавшей услуги образовательного характера; - акта о выполненных работах.	Завышение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, занижение налогооблагаемой прибыли.
Услуга, оказанная образовательным учреждением, не является услугой по обучению, подготовке и переподготовке кадров.	Завышение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, занижение налогооблагаемой прибыли.
Размер расходов по обучению, подготовке и переподготовке кадров, относимых на себестоимость продукции (работ, услуг), для целей налогообложения превышает допустимый лимит.	Занижение налогооблагаемой прибыли.
В нарушение принятой учетной политики в организации образуются (не образуются) резервные фонды. В течение года резервы образовывались неравномерно. Размер ежемесячных отчислений не соответствовал принятой учетной политике. База для исчисления ежемесячных отчислений не	Недостоверность бухгалтерского учета, искажение себестоимости продукции (работ, услуг), искажение налогооблагаемой прибыли.

соответствует сумме затрат на оплату труда, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг).	

На заключительном этапе производится формирование пакета документов, передаваемых другим аудиторам для последующего анализа и обработки, а также составление отчета аудитора и предоставление его вместе с рабочей документацией руководителю группы.

Выявленные замечания, вопросы, которые с точки зрения аудитора, проверяющего операции по оплате труда и расчетам с персоналом, подлежат дальнейшему анализу и обработке другими аудиторами, формируются в виде служебных записок по установленной форме.

Обязательным является составление служебных записок по всем вопросам и (или) замечаниям, связанным с формированием себестоимости продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения, а также влияющим в дальнейшем на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации. По остальным вопросам служебные записки могут составляться по усмотрению аудитора или по согласованию с руководителем группы.

В отчетных документах приводятся выводы и рекомендации по выявленным нарушениям и замечаниям, с обязательным указанием ссылки на нормативный документ, согласно действующему законодательству.

Рабочие документы и отчетные документы аудитора, подшитые в отдельную папку по установленной форме, представляются руководителю группы для включения результатов в отчет.

2.4 Аудит операций по учету затрат на производство продукции (работ, услуг)

Целью аудита является установление соответствия применяемой в организации методики учета затрат на производство продукции (работ, услуг) действующим в РФ в проверяемом периоде нормативным документам.

Основными задачами аудита для достижения указанной цели являются:

- проверка правильности отнесения расходов в состав затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг);
- оценка синтетического и аналитического учета включаемых в себестоимость затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг);
- оценка полноты и правильности отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности;

- проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с формированием себестоимости продукции (работ, услуг) в целях налогообложения;
- проверка правильности формирования себестоимости продукции (работ, услуг) по объектам калькулирования затрат;
- проверка правильности проведения инвентаризации незавершенного производства и отражения в учете ее результатов.

Объектами аудита по учету затрат на производство продукции (работ, услуг) являются следующие показатели:
- затраты в незавершенном производстве и издержках обращения;
- себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг;
- произведенные организацией затраты, в том числе: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, прочие затраты.

На данном этапе в общую программу аудита целесообразно включать следующие вопросы:
- Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета.
- Аудит оформления первичных учетных документов.
- Правомерность включения в состав затрат на производство расходов, произведенных организацией.
- Организация аналитического учета затрат на производство.
- Правильность группировки затрат по местам их возникновения (производствам, цехам, участкам).
- Учет затрат вспомогательных производств, в том числе:
- правомерность учета затрат на счете 23 и их списания;
- правильность отражения реализации услуг вспомогательных производств но сторону и исчисления налога на добавленную стоимость.
- Правомерность отнесения расходов к общепроизводственным и распределение их по объектам калькулирования.
- Правомерность отнесения расходов к общехозяйственным и распределение их по объектам калькулирования.
- Правильность учета корректировок производственных затрат для целей налогообложения прибыли.
- Оценка незавершенного производства и ее соответствие принятой учетной политике. Правильность распределения затрат между готовой продукцией и незавершенным производством.
- Своевременность включения затрат на производство в себестоимость продукции (работ, услуг).
- Правильность учета расходов будущих периодов и своевременность их списания на издержки производства.
- Документальное оформление брака в производстве и правомерность списания потерь от брака.

- Правильность учета полуфабрикатов собственного производства в организациях, ведущих их обособленный учет.

- Инвентаризация незавершенного производства и правильность отражения ее результатов.

В качестве источников получения информации о проверяемом объекте могут служить:

- Унифицированные документы, служащие основанием для отражения в учете операций по учету затрат на производство продукции (работ, услуг): требования-накладные (ф. М-11), лимитно-заборные карты (ф. М-8), расчетно-платежные ведомости (ф. Т-49), путевые листы легкового автомобиля (ф. 3), путевые листы грузового автомобиля (ф. 4-С, 4-П).

Применение бланков устаревших и произвольных форм не допускается. В отдельных случаях, при наличии соответствующих технических средств, возможно создание первичных документов на машиночитаемых носителях информации. При этом обязательно должны быть соблюдены требования положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете.

- Документы (типовые формы не утверждены), служащие основанием для отражения в учете операций по учету затрат на производство.

- Справки бухгалтерии – для включения издержек производства в себестоимость продукции (работ, услуг).

- Расчеты налоговых платежей и платежей во внебюджетные фонды – для списания на затраты производства расходов по налогам в бюджет и отчислениям во внебюджетные фонды.

- В организациях, применяющих единую журнально-ордерную форму учета – учетные регистры, используемые для отражения хозяйственных операций по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг): журналы-ордера №1, №2, №2/1, №3, №6, №7, №8, №9, №10, №10/1, №11, №14, ведомости №9, №12, №13, №14, №15, №16.

Последовательность работ при проведении аудиторской проверки можно разделить на 3 этапа: ознакомительный, основной, заключительный.

На ознакомительном этапе аудитор рассматривает вопросы:

- Проверка наличия приказов о проведении оценки незавершенного производства.

- Проверка наличия приказов о принятии в организации методов распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов по объектам калькулирования.

- Проверка наличия приказов о назначении лиц, ответственных за сохранность материальных ценностей, отпущенных в производство.

- Проверка наличия договоров о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность материальных ценностей в производственных подразделениях.

- Проверка наличия и правильности составления сметы на представительские расходы организации.

На основном этапе проводится проработка вопросов, перечисленных выше в содержании программы аудита данного участка учета (пункты 1 – 15).

Проверка тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета и аудит оформления первичных документов описан в главах 2.1. и 2.4.

Для повышения эффективности работы аудитор, проверяющий правомерность включения в состав прямых затрат на производство расходов, произведенных организацией, направляет всем аудиторам группы служебные записки, а аудиторы, получившие такие записки, составляют к ним отчетные документы. На основании информации, содержащейся в полученных от аудиторов отчетных документов, проверяющий составляет обобщенный отчетный документ.

Возможные нарушения и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства приведены в таблице:

Характер возможных нарушений	Влияние нарушения на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства
В организации отсутствует утвержденная руководством организации смета представительских расходов на отчетный период.	Отсутствует документальное подтверждение правомерности расходования средств на представительские расходы, завышение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения, занижение налогооблагаемой прибыли.
В организации отсутствует аналитический учет затрат на производство (либо он ведется с нарушениями действующего законодательства). Данные аналитического учета затрат не соответствуют оборотам и остаткам по счетам синтетического учета затрат на производство.	Недостоверность синтетического учета оборотов и остатков по счетам затрат на производство, невозможность подтверждения строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса.
Остатки незавершенного производства по данным аналитического учета не соответствуют данным учета в цехе (на производстве) о фактическом наличии незавершенного производства.	Недостоверность остатка по счету 20 “Основное производство”, невозможность подтверждения строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса.
В организации при наличии	Завышение себестоимости основного

вспомогательных производств отсутствует раздельный учет затрат основного и вспомогательного производства для целей бухгалтерского учета. В затраты основного производства включены расходы производств, обеспечивающих: обслуживание различными видами энергии, транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление и ремонт инструментов, изготовление строительных деталей и конструкций, другие аналогичные по назначению расходы.	производства для целей бухгалтерского учета и налогообложения, занижение финансового результата деятельности основного производства. Возможность искажения расчетов с бюджетом по НДС.
Необоснованно не включены в налогооблагаемую базу для исчисления НДС обороты по реализации товаров (работ, услуг) внутри организации для собственного потребления, затраты по которым не относятся на издержки производства и обращения, а также своим работникам.	Занижение налогооблагаемой базы для исчисления НДС, и суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет.
Включены в налогооблагаемую базу для исчисления НДС обороты по реализации продукции, полуфабрикатов, работ и услуг одними подразделениями организации для производственных нужд других подразделений (внутризаводской оборот).	Неправомерное начисление НДС, искажение расчетов с бюджетом по НДС.
Сумма НДС по приобретенным ТМЦ, оплате работ (услуг) непроизводственного назначения отнесена к возмещению бюджетом.	Необоснованное предъявление НДС бюджету. Занижение суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет.
Сумма НДС по приобретенным у организаций розничной торговли и населения ТМЦ (работ, услуг) для производственных нужд отнесена к возмещению бюджетом. Сумма НДС по приобретенным у организаций розничной торговли и населения ТМЦ (работ, услуг) для производственных нужд выделена расчетным путем и отнесена к возмещению бюджетом. Самостоятельное выделение суммы НДС в случаях отсутствия указания суммы НДС отдельной строкой в первичных учетных документах.	Необоснованное предъявление НДС бюджету. Занижение суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет. Занижение покупной стоимости ТМЦ и себестоимости продукции (работ, услуг), налога на имущество и искажение (завышение) налогооблагаемой прибыли.

Отсутствует раздельный учет прямых и общепроизводственные расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения. На счете 25 “Общепроизводственные расходы” не учитываются следующие расходы: - расходы по обслуживанию основного и вспомогательных производств предприятия; - по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; - амортизационные отчисления на полное восстановление и затраты на ремонт основных средств производственного назначения; - расходы по страхованию производственного имущества; - расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений; - - арендная плата за производственные помещения, машины и оборудование; - другие арендуемые средства, используемые в производстве; - оплата труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.	Завышение себестоимости основного производства для целей бухгалтерского учета и налогообложения, занижение финансового результата деятельности основного производства.
Отсутствует распределение общепроизводственных расходов. Не соблюдается порядок распределения общепроизводственных расходов в соответствии с учетной политикой организации.	Низкий уровень внутреннего контроля. Недостоверность остатка по счету 20 “Основное производство”, невозможность подтверждения строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса.
Отсутствует аналитический учет по счету 25 “Общепроизводственные расходы” по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.	Недостоверность оборотов и остатков по счету 25 “Общепроизводственные расходы”, невозможность подтверждения строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса.
Отсутствует раздельный учет прямых и общехозяйственных расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения. На счете 26 “Общехозяйственные расходы” не учитываются следующие затраты: - управленческие и хозяйственные	Завышение себестоимости основного производства для целей бухгалтерского учета и налогообложения, занижение финансового результата деятельности основного производства.

расходы, не связанные непосредственно с производственным процессом; - содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом; - амортизационные отчисления на полное восстановление и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; - арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; - расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг; - другие аналогичные по назначению расходы.	
Отсутствует распределение общехозяйственных расходов. Не соблюдается порядок распределения общехозяйственных расходов в соответствии с учетной политикой организации.	Низкий уровень внутреннего контроля. Недостоверность остатка по счету 20 “Основное производство”, и невозможность подтверждения строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения” баланса.
Отсутствует аналитический учет по счету 26 “Общехозяйственные расходы” по каждой статье, центру ответственности и месту возникновения затрат.	Недостоверность оборотов и остатков по счету 26 “Общехозяйственные расходы”, невозможность подтверждения строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса.
Не произведено уменьшение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения на: - суммы превышения фактических затрат, включенных в себестоимость продукции (работ, услуг) над установленными лимитами, нормами и нормативами по: представительским расходам; командировочным расходам; компенсациям за использование личного а/транспорта для служебных поездок; расходам на обучение и переподготовку кадров; процентам по кредитам (рублевым и валютным); рекламу. - амортизационные отчисления на полное восстановление основных производственных фондов, начисленные ускоренным методом в порядке,	Завышение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения и занижение налогооблагаемой прибыли.

предусмотрен-ном законодательством, в случае их не целевого использования.	
Корректировка себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения произведена не полностью, не в полном объеме.	Завышение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения и занижение налогооблагаемой прибыли.
Корректировка себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения отражена в бухгалтерском учете в периоде, следующим за отчетным.	Завышение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения отчетного периода и занижение себестоимости следующего за отчетным периодом, искажение налогооблагаемой прибыли отчетного и следующего за отчетным периодов.
Оценка незавершенного производства производится с нарушениями принятой учетной политики. В составе незавершенного производства числятся затраты: а)в промышленности – остатки завершенных производств и готовой продукции б) в строительстве – законченные работы по объектам, их очередям и пусковым комплексам, являющимся объектами учета затрат. в) в научных организациях - законченная научно-техническая продукция, другие выполненные работы и услуги.	Низкий уровень внутреннего контроля. Невозможность подтверждения достоверности строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса. Необоснованное занижение себестоимости продукции (работ, услуг) и завышение налогооблагаемой прибыли. Завышение финансового результата от хозяйственной деятельности организации.
Период включения в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения оплаты материальных ценностей (работ, услуг) не соответствует датам, указанным в оправдательных документах (накладных, счетах-фактурах, документах, товарных чеках, квитанциях к приходным ордерам).	Несвоевременное включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для бухгалтерского учета и целей налогообложения, завышение себестоимости отчетного периода, занижение налогооблагаемой прибыли отчетного периода.
Исправления по выявленным ошибкам прошлых отчетных периодов, занижение доходов или финансовых результатов в результате отнесения на издержки производства не связанных с ними затрат, вносятся в бухгалтерский учет в виде уменьшения затрат текущего периода для целей бухгалтерского учета и	Необоснованное уменьшение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения отчетного периода, занижение налогооблагаемой прибыли отчетного периода.

налогообложения.	
На счете 31 “Расходы будущих периодов” числятся затраты, произведенные в отчетном году, но относящиеся к прошлых отчетным периодам.	Невозможность подтверждения строки “Расходы будущих периодов” баланса. Завышение налогооблагаемой базы налога на имущество и занижение налогооблагаемой прибыли.
В нарушение учетной политики организации не образуются резервные фонды и отчисления, а соответствующие фонды учитываются в составе расходов будущих периодов.	Низкий уровень внутреннего контроля. Невозможность подтверждения строки “Расходы будущих периодов” баланса. Завышение налогооблагаемой базы налога на имущество и занижение налогооблагаемой прибыли.
На счет 31 “Расходы будущих периодов” относятся затраты капитального характера, например по нематериальным активам, со сроком полезного использования более 1 года.	Занижение сальдо по счету 04 “Нематериальные активы”, завышение сальдо по счету 31 “Расходы будущих периодов”, и соответственно невозможность подтверждения строк “Нематериальные активы” и Расходы будущих периодов” баланса. Возможность искажения размера амортизационных отчислений по нематериальным активам, себестоимости продукции (работ, услуг) и налогооблагаемой прибыли.
Несвоевременное списание сумм со счета 31 “Расходы будущих периодов” на счета затрат.	Искажение себестоимости продукции (работ, услуг) и налогооблагаемой прибыли отчетного периода.
Выявленный брак оформлен документом, со следующими нарушениями: - отсутствуют обязательные реквизиты: дата, номер, подписи материально-ответственных лиц, руководителя организации; - в документе не указаны причины возникновения брака; - отсутствует определение выявленного брака (исправимый, неисправимый); - не указано решение организации по исправлению брака.	Отсутствует документальное основание для отражения выявленного брака по счету 28 “Брак в производстве”, необоснованное списание потерь от брака на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения, занижение налогооблагаемой прибыли.
Занижены затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку в результате невключения следующих расходов: - стоимости неисправимого, т.е. окончательного брака;	Занижение фактической себестоимости бракованного изделия, занижение суммы, списываемой на себестоимость продукции (работ, услуг) по статье “Потери от брака” для целей бухгалтерского учета и налогообложения,

- расходы по исправлению; - затраты на гарантийный ремонт в объеме, превышающем норму.	завышение налогооблагаемой прибыли.
Вся сумма выявленного брака списана на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения по статье “потери от брака”, при наличии: - стоимости забракованной продукции по цене возможного использования; - при установлении виновного лица, допустившего брак, суммы, подлежащей удержанию с него; - при наличии доказательств о поставке недоброкачественных материалов или полуфабрикатов поставщиками, в результате использования которых был допущен брак, суммы, подлежащей взысканию с данных поставщиков.	Завышение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения, занижение налогооблагаемой прибыли.
Отсутствует аналитический учет по счету 28 “Брак в производстве”: - по отдельным цехам предприятия; - видам продукции; - статьям расходов; - причинам; - виновникам брака.	Недостоверность данных синтетического учета по счету 28 “Брак в производстве”, невозможность подтверждения достоверности строки “Затраты в незавершенном производстве” (издержках обращения)” баланса.
Занижение фактической себестоимости полуфабрикатов собственного производства в результате неполного включения всех затрат, связанных с их производством, например: - фактической себестоимости сырья и материалов, используемых для производства полуфабрикатов; - амортизационных отчислений на полное восстановление основных средств производственного назначения, используемых для производства полуфабрикатов; - начисленная амортизация по нематериальным активам, используемым при производстве полуфабрикатов; -коммунальных и эксплуатационных расходов по цехам (подразделениям), занятым и производстве полуфабрикатов; - оплаты работ (услуг) сторонних организаций, участвующих в производстве полуфабрикатов;	Занижение себестоимости полуфабрикатов собственного производства для целей бухгалтерского учета и налогообложения и искажения налогооблагаемой прибыли. Занижение налогооблагаемой базы для налога на имущество. Невозможность подтверждения достоверности строки “Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)” баланса.

- начисленной заработной платы и отчислений во внебюджетные фонды работников, занятых работами по производству полуфабрикатов; - прочих затрат, непосредственно связанных с производством полуфабрикатов.	

Включение в налогооблагаемую базу для исчисления НДС оборота по передаче полуфабрикатов собственного производства между подразделениями организации (внутризаводской оборот).	Неправомерное начисление НДС, искажение расчетов с бюджетом по НДС. При начислении НДС на стоимость полуфабрикатов одним подразделением, и предъявлением данной суммы НДС к возмещению из бюджета другим подразделением данной организации, в случае временного несовпадения, завышение суммы НДС к перечислению в бюджет в одном отчетном периоде, и завышения суммы НДС к предъявлению из бюджета – в другом отчетном периоде.
Необоснованно не включены в налогооблагаемую базу для исчис-ления НДС, обороты по реализа-ции полуфабрикатов внутри организации (предприятия) для собственного потребления, затра-ты по которым не относятся на издержки производства и обраще-ния, а также своим работникам.	Занижение налогооблагаемой базы для исчисления НДС, и соответственно суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет.
Отсутствует аналитический учет по счету 21 “Полуфабрикаты собственного производства” по: - местам хранения полуфабрикатов; - отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).	Недостоверность синтетичес-кого учета по оборотам и остаткам по счету 21 “Полуфабрикаты собственного производства”, невозможность подтверждения строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса.
Остатки по счету 21 “Полуфабрикаты собственного производства” по данным аналитического учета не соответствуют данным складского учета о фактическом наличии полуфабрикатов собственного производства.	Недостоверность остатка по счету 21 “Полуфабрикаты собственного производства”, невозможность подтверждения строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса.
В обязательных случаях не проводилась инвентаризация незавершенного производства: - перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме случаев проведения инвентаризации после 1 октября отчетного года; - при смене материально ответственных лиц (на день приема-передачи дел); - при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей; - при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при	Низкий уровень внутреннего контроля в организации. Остаток незавершенного производства по данным бухгалтерского учета не подтвержден фактическим наличием, невозможность подтверждения достоверности строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса.

преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия; - в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; - при реорганизации или ликвидации организации; в других случаях, предусмотренных законодательством.	
В нарушение учетной политики организации не соблюдены сроки инвентаризации незавершенного производства.	Низкий внутренний контроль организации. Нарушение принятой учетной политики организации.
Отсутствует приказ (распоряжение) о проведении инвентаризации. Отсутствует приказ (распоряжение) о создании инвентаризационной комиссии. Инвентаризационные описи заполнены с ошибками, помарками, подчистками; оставлены незаполненные строки. Результаты инвентаризации не оформлены соответствующей первичной документацией. В инвентаризационных описях отсутствуют подписи всех членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственного лица.	Нарушение порядка проведения инвентаризации, возможность признания результатов инвентаризации недостоверными. Невозможность подтверждения достоверности строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса.
Выявленные в ходе проведения инвентаризации излишки незавершенного произ-водства не поставлены на баланс.	Занижение фактического остатка незавершенного производства.
Выявленные в ходе проведения инвентаризации излишки незавершенного произ-водства не отнесены на увели-чение финансовых результатов.	Занижение финансовых результатов и налогооблагаемой прибыли.
Вся сумма выявленной недостачи при проведении инвентаризации незавершенного производства отнесена на издержки обращения для целей бухгалтерского учета и налогообложения, при наличии виновных лиц.	Необоснованное увеличение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения и, занижение налогооблагаемой прибыли.
Результаты инвентаризации отражены в учете в месяце, следующем за месяцем, в котором была закончена инвентаризация (несвоевременность отражения результатов инвентаризации). Результаты инвентаризации не отражены в годовой бухгалтерской отчетности.	Искажение результата финансово-хозяйственной деятельности организации текущего месяца и, невозможность подтверждения достоверности строки “Затраты в незавершенном производстве (издержки обращения)” баланса.

На заключительном этапе производится формирование пакета документов, передаваемых другим аудиторам для последующего

анализа и обработки, а также составление отчета аудитора и предоставление его вместе с рабочей документацией руководителю группы.

На данном этапе обобщаются результаты проведенной проверки, для чего используются рабочие и отчетные документы, составленные в ходе проведения аудита. При этом:

- данные рабочих документов аудитора, составленным при проведении аудита операций по учету затрат на производство продукции (работ, услуг), представляются в виде отчетных документов по форме № ОД-1(с);
- подготавливаются выводы и рекомендации к таблицам по соответствующим нарушениям и (или) замечаниям;
- по каждому выявленному нарушению и (или) замечанию приводится ссылка на нормативный документ, согласно действующему законодательству;
- рабочие документы, подшитые в специальную папку, и отчетные документы аудитора представляются руководителю группы для включения необходимых результатов проверки в отчет.

2.5 Аудит операций по расчетам с подотчетными лицами

Целью аудита является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по расчетам с подотчетными лицами нормативным документам, действующим в РФ в проверяемом периоде, для выявления имеющихся ошибок и нарушений и степени их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

Основными задачами аудита являются:

- проверка правильности документального оформления операций по расчетам с подотчетными лицами;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета расчетов с подотчетными лицами;
- оценка полноты и правильности отражения расчетов с подотчетными лицами в учетных регистрах и отчетности;
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям,

связанным с расчетами с подотчетными лицами.

К вопросам, которые целесообразно включить в программу проверки, можно отнести:

- Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета.
- Аудит оформления первичных учетных документов по учету расчетов с подотчетными лицами.

- Установление объема и состава документов, подлежащих проверке в соответствии с установленной материальностью и рабочим планом проверки.

- Проверка правильности проведения инвентаризации расчетов с подотчетными лицами.

- Проверка соответствия записей по выдаче, использованию и возврату подотчетных сумм данным журнала-ордера № 7 или другого учетного регистра по счету 71.

- Установление фактов выдачи денежных средств под отчет при наличии остатки

неизрасходованного предыдущего аванса и проверка своевременности возврата неиспользованных подотчетных сумм.

- Проверка наличия приказа об установлении круга лиц, которым предоставляется право получать деньги под отчет.

- Проверка соблюдения сроков, на которые выдаются авансы на операционно-хозяйственные расходы.

- Аудит правильности отнесения на себестоимость операционно-хозяйственных расходов из подотчетных сумм и оприходования приобретенных через подотчетных лиц материальных ценностей.

- Аудит обоснованности предъявления бюджету НДС по приобретенным материальным ценностям, оплаченным работам и услугам через подотчетных лиц.

- Аудит правильности отнесения на себестоимость расходов по командировкам, в том числе ведение раздельного учета произведенных затрат в соответствии с установленными нормами и сверхнормативных расходов.

- Аудит правомерности включения в совокупный доход работников для целей налогообложения сумм, превышающих расходы в пределах установленных норм (кроме сверхнормативных расходов по найму жилого помещения), а также расходов на личные нужды.

- Проверка правильности расчетов с лицами, не работающими в организации, по служебным поездкам за счет проверяемой организации.

- Аудит обоснованности предъявления бюджету НДС по транспортным документам, счетам гостиниц, за пользование постельными принадлежностями.

- Проверка правильности ведения раздельного учета расчетов с подотчетными лицами в валюте и параллельно в рублях.

16. Аудит правильности учета курсовых разниц по расчетам с подотчетными лицами в иностранной валюте.

- Проверка правомерности получения в банке валюты на командировочные расходы через уполномоченных организации, своевременности и полноты ее оприходования и выдачи в подотчет.

- Проверка своевременности и полноты возврата неизрасходованной валюты в кассу организации и ее зачисления на текущий валютный счет.

Необходимая информация по расчетам с подотчетными лицами может быть получена из следующих источников:

- Типовые (унифицированные) формы первичной учетной документации, служащие основанием для отражения в учете операций по расчетам с подотчетными лицами:
- авансовый отчет;
- командировочное удостоверение;
- журнал учета работников, выбывающих в командировки;
- журнал учета работников, прибывающих в командировки;
- инвентаризационная опись по счету 71 “Расчеты с подотчетными лицами”.
- Учетные регистры, используемые для отражения хозяйственных операций по учету расчетов с подотчетными лицами, включая расчеты в иностранной валюте:
- в организациях, применяющих единую журнально-ордерную форму счетоводства: журнал-ордер № 1, журнал-ордер № 7, ведомость № 1.
- в организациях, применяющих упрощенную журнально-ордерную форму учета: журнал-ордер № 3.
- в организациях, применяющих форму учета для субъектов малого предпринимательства: форма № В-5 “Ведомость учета расчетов и прочих операций”.
- в организациях, использующих в учете вычислительную технику: машинограмма - оборотная ведомость по счету 71 “Расчеты с подотчетными лицами”, содержащая данные как синтетического, так и аналитического учета.
- Прочие документы и учетные регистры:
- приказы на направление работников в командировки;
- первичные документы, подтверждающие использование денежных средств по целевому назначению (проездные билеты, счета гостиниц, товарные чеки др.);
- приказ об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы;
- приказ об установлении повышенных норм командировочных расходов;
- договоры гражданско-правового характера с лицами, выезжающими в служебные поездки за счет проверяемой организации;
- акты закупок материальных ценностей у физических лиц;
- контракты с иностранными партнерами, договоры;
- письма – приглашения;

- учетная политика организации (в части порядка выдачи, использования, сроков возврата, порядка проведения инвентаризации расчетов с подотчетными лицами);

- главная книга или иной обобщающий регистр бухгалтерского учета (в части записей по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»).

Последовательность работ при проведении аудиторской проверки можно разделить на 3 этапа: ознакомительный, основной, заключительный.

Ознакомительный этап аудиторской проверки включает в себя следующие вопросы, которые должен изучить аудитор:

- Изучение приказа об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы.

- Проверка наличия журналов учета работников, выбывающих в командировки и прибывающих в командировки.

3. Проверка наличия в учетной политике или других распорядительных документах по организации сроков, на которые выдаются авансы на хозяйственно-операционные расходы, периодичности и сроков проведения инвентаризации расчетов.

- Установление объема и состава документов, подлежащих проверке в соответствии с установленной материальностью и рабочим планом проверки.

На основном этапе проверки аудитор изучает вопросы, упомянутые выше в перечне вопросов программы аудиторской проверки (пп.1-2, 4-6, 8-18)

Источниками информации о проверяемом объекте могут служить:

- приказы об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы.

- журнал учета работников, выбывающих в командировки и прибывающих в командировки.

- приказ об установлении учетной политики организации.

- приказы (распоряжения) руководителя организации о проведении инвентаризации;

- приказы о составе комиссии;

- книга контроля за выполнением приказов о проведении;

- акты контрольной проверки правильности проведения инвентаризации;

- книга учета контрольных проверок правильности проведения;

- ведомости результатов, выявленных инвентаризацией;

- акты инвентаризации расчетов с покупателями, поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами;

- журнал-ордер № 7, ведомость № 7;

- главная книга;

- баланс.
- авансовые отчеты и оправдательные документы к авансовым отчетам;
- журнал-ордер № 7;
- ведомость № 7.

Возможные нарушения и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства приведены в таблице:

Характер возможных нарушений	Влияние нарушения на достоверность бухгалтерской отчетности, налогообложение и соблюдение законодательства
Отсутствие в организации приказа об установлении круга лиц, которым предоставлено право получать деньги под отчет на хозяйственно-операционные расходы.	Низкий уровень внутреннего контроля.
В организации отсутствует журнал учета работников, выбывающих в командировки и прибывающих в командировки. Журнал учета работников, выбывающих в командировки и прибывающих в командировки заполняется несистематически, нерегулярно.	Низкий уровень внутреннего контроля организации. Возможность постановки вопросов об отсутствии контроля за использованием рабочего времени работника, правомерности выплаты командировочных и обоснованности их размеров, и правомерности отнесения начисленных командировочных расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения.
В учетной политике или других распорядительных документах по организации не определены сроки, на которые выдаются авансы на хозяйственно- операционные расходы, периодичность и сроки проведения инвентаризации расчетов.	Низкий уровень внутреннего контроля организации. Возможность злоупотреблений с наличными денежными средствами работниками, получившими авансы без определения сроков возврата.
В обязательных случаях не проводилась инвентаризация расчетов: -перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме случаев проведения инвентаризации после 1 октября отчетного года; - при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел); - при установлении фактов хищений или злоупотреблений а также	Низкий уровень внутреннего контроля в организации. Суммы дебиторской и кредиторской задолженности по счету 71 “Расчеты с подотчетными лицами” по данным бухгалтерского учета не подтверждены фактическим наличием задолженности, невозможность подтверждения достоверности строки “Прочие дебиторы” (“Прочие кредиторы”) баланса.

порчи ценностей; - при передаче имущества в аренду; выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия; - в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; - при реорганизации или ликвидации организации; - в других случаях, предусмотренных законодательством.	
В нарушение учетной политики организации не соблюдены сроки инвентаризации расчетов.	Низкий внутренний контроль в организации. Нарушение принятой учетной политики организации.
Отсутствует приказ (распоряжение) о проведении инвентаризации. Отсутствует приказ (распоряжение) о создании инвентаризационной комиссии. Инвентаризационные описи заполнены с ошибками, помарками, подчистками, оставлены незаполненные строки. Результаты инвентаризации не оформлены соответствующей первичной документацией.	Нарушение порядка проведения инвентаризации, возможность признания результатов инвентаризации недостоверными. Невозможность подтверждения достоверности строки “Прочие дебиторы” (“Прочие кредиторы”) баланса.
В инвентаризационных описях отсутствуют подписи всех членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственного лица. Выявленная в ходе проведения инвентаризации излишне начисленная кредиторская задолженность не отнесена на увеличение финансовых результатов. Вся сумма выявленной недостачи (сокрытая дебиторская задолженность) при проведении инвентаризации расчетов отнесена на издержки обращения для целей бухгалтерского учета и налогообложения.	Признание результатов инвентаризации недействительными, невозможность подтверждения достоверности строки “прочие дебиторы” (“прочие кредиторы”) баланса. Занижение финансовых результатов и налогооблагаемой прибыли. Необоснованное увеличение себестоимости продукции (работ, услуг) для целей налогообложения и занижение налогооблагаемой прибыли.
Сумма выявленной недостачи (сокрытая дебиторская задолженность) при проведении инвентаризации расчетов отнесена на финансовые результаты для целей налогообложения при отсутствии решения суда.	Необоснованное уменьшение финансового результата для целей налогообложения и налогооблагаемой прибыли.

Результаты инвентаризации отражены в учете в месяце, следующем за месяцем, в котором была закончена инвентаризация (несвоевременность отражения результатов инвентаризации).	Искажение результата финансово-хозяйственной деятельности организации текущего месяца и невозможность подтверждения достоверности строки “Прочие дебиторы” (“Прочие кредиторы”) баланса.
Результаты инвентаризации не отражены в годовой бухгалтерской отчетности.	Искажение результата финансово-хозяйственной деятельности организации и год и невозможность подтверждения достоверности строки “Прочие дебиторы” (“Прочие кредиторы”) баланса.
Записи в журнале-ордере № 7 не соответствуют данным авансовых отчетов.	Несоответствие данных аналитического учета и синтетического учета. Невозможность подтверждения достоверности строки “Прочие дебиторы” (“Прочие кредиторы”) баланса.
Данные авансового отчета отражены в журнале-ордере № 7 в месяце, следующим за месяцем, в котором был утвержден авансовый отчет (несвоевременность отражения хозяйственной операции).	Искажение расчетов текущего месяца. В случае отнесения данных расходов на себестоимость продукции (работ, услуг) - завышение затрат текущего месяца и занижение затрат месяца, в котором был утвержден данный авансовый отчет, для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Занижение налогооблагаемой прибыли текущего месяца и ее завышение в месяце утверждения авансового отчета. В случае приобретения по данному авансовому отчету товарно-материальных ценностей, возможность искажение налога на имущество, искажение налогооблагаемой прибыли текущего месяца. Искажение расчетов по НДС с бюджетом.
В авансовых отчетах применяется корреспонденция счетов, не предусмотренная Планом счетов и Инструкцией по его применению.	Возможность искажения себестоимости продукции (работ, услуг), покупной стоимости приобретенных ТМЦ, искажение налогооблагаемой прибыли, НДС.
Выдача денежных средств под отчет при наличии остатка неизрасходованного предыдущего аванса.	Низкий уровень внутреннего контроля. Необоснованность выдачи аванса при отсутствии отчета за ранее полученный.

Не соблюдаются установленные приказом организации сроки возврата подотчетных сумм: - в течение 3 дней по истечение сроков; - в течение 3 дней со дня возвращения из командировки.	Низкий уровень внутреннего контроля. В тех случаях, когда в организации не соблюдается, установленный приказом, срок отчета за выданные наличные деньги (и по истечении 3 дней после окончания срока), сумма, выданная в подотчет, подлежит включению в совокупный доход работника, с последующим удержанием подоходного налога, как с полученной материальной выгоды за каждый день просрочки.
Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения расходов по оплате материальных ценностей (работ, услуг) непроизводственного назначения, финансирование которых осуществляется за счет специальных источников.	Необоснованное включение для целей налогообложения в себестоимость продукции (работ, услуг), завышение себестоимости продукции (работ, услуг), занижение налогооблагаемой прибыли.
Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) дня целей налогообложения оплаты работ, за оказанные услуги, выполненные сторонним лицом (юридическим, физическим) при отсутствии документа о выполненных работах.	Завышение для целей налогообложения себестоимости продукции (работ, услуг) и занижение налогооблагаемой прибыли.
Период включения в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты материальных ценностей (работ, услуг) не соответствует датам, указанным в оправдательных документах (накладным, счетам-фактурам, документам, товарным чекам, квитанциям к приходным ордерам).	Несвоевременное включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения, завышение себестоимости отчетного периода, занижение налогооблагаемой прибыли отчетного периода.
Сумма НДС по приобретенным ТМЦ, оплате работ (услуг) непроизводственного назначения отнесена к возмещению бюджетом. При приобретении ТМЦ (работ, услуг) для производственных нужд за наличный расчет, сумма НДС, приходящаяся к сверх установленному размеру платежа наличными	Необоснованное предъявление НДС бюджету. Занижение суммы НДС, подлежащей к перечислению в бюджет.

деньгами, отнесена к возмещению бюджетом.	
Сумма НДС по приобретенным у организаций розничной торговли и населения ТМЦ (работ, услуг) для производственных нужд отнесена к возмещению бюджетом. Сумма НДС по приобретенным у организаций розничной торговли и населения ТМЦ (работ, услуг) для производственных нужд выделена расчетным путем и отнесена к возмещению бюджетом. Самостоятельное выделение суммы НДС, в случаях отсутствия указания суммы налога отдельной строкой в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, приходно-кассовых ордерах, документах выполненных работ).	Необоснованное предъявление НДС бюджету. Занижение суммы НДС, подлежащей к перечислению в бюджет. Занижение покупной стоимости ТМЦ, занижение себестоимости продукции (работ, услуг), налога на имущество, и искажение налогооблагаемой прибыли. По оплаченным работам, услугам – занижение себестоимости продукции (работ, услуг), завышение налогооблагаемой прибыли.
При оплате горюче-смазочных материалов за наличный расчет выделяется сумма НДС по ставке, отличной от установленной законодательством (13,79% от стоимости этих материалов.	Искажение расчетов с бюджетом по НДС. Искажение покупной стоимости ГСМ, и искажение себестоимости продукции (работ, услуг) и налогооблагаемой прибыли.
Отсутствуют документы, подтверждающие производственную необходимость данной командировки (наличие письма-приглашения, договоров с партнерами и т.п.) Отнесены на себестоимость (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения командировочные расходы, приходящиеся на дни возвращения из командировки позже указанного в удостоверении срока при отсутствии приказа на продление срока командировки.	Завышение себестоимости (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения и занижение налогооблагаемой прибыли.
При расчете суточных необосно-ванно увеличено количество дней (день отъезда и день приезда возвращения считаются отдельно и проверяются по приложенным к авансовому отчету транспортным документам; при выезде	Завышение себестоимости (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения и занижение налогооблагаемой прибыли.

ранее срока, указанного в командировочном удостоверении и при возвращении позже, суточные выплачиваются только за дни в пределах срока по командировочному удостоверению); При отправлении транспортного средства до 24 часов включительно, днем отъезда в командировку считаются текущие сутки, с 0 часов и позднее – последующие сутки; если станция, пристань, аэропорт находятся за чертой населенного пункта, учитывается время, необходимое для проезда до станции отправления, аналогично – день приезда. При наличии приказа руководителя об отнесении конкретной командировки к местной (командировка в местность, откуда командированный имеет возможность ежедневно возвращаться к месту своего постоянного жительства), необоснованно начислены командировочные расходы и отнесены на себестоимость (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения командировочные расходы при отсутствии приказа по командировке, командировочных удостоверений.	
Расходы по оплате дополнительных сервисных услуг : - транспортных (доплата за классность вагона (каюты), за скорость и другие); - гостиничных (оплата питания, личные услуги работнику); - междугородные переговоры при отсутствии разрешения руководителя отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения. При расчете суточных за время пребывания работника в загранкомандировке принята дата пересечения границы, отличная от отметки в заграничном паспорте работника контрольно-пограничных	Завышение себестоимости (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения и занижение налогооблагаемой прибыли.

пунктов РФ (в случае отсутствия пограничного паспортного контроля, например с рядом стран СНГ – по отметкам в командировочном удостоверении, заверенным принимающей организацией). По загранкомандировкам необоснованно отнесены на себестоимость (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения суточные: - при проезде на территории РФ – оплаченные в иностранной валюте, в размерах, превышающие нормы, установленные для командировок внутри страны; - при проезде и за время пребывания на иностранной территории – в размерах, отличных от норм, установленных для выезжающих во временные командировки из РФ; - начислены суточные за день пересечения границы при возвращении в РФ; - в случае выезда за границу и возвращения из нее в тот же день, - в размере, превышающем 50% установленной нормы; - при направлении работника в командировку в две или более стран, за день перемещения из страны в страну – в размере, превышающем 100%, либо по иным нормам страны, в которую направляется работник. Необоснованно начислены суточные при загранкомандировке: - при оплате личных расходов принимающей стороной; - в размере, превышающем 30% нормы суточных, при оплате питания принимающей стороной. В случае пребывания работника в командировке за границей более 60 дней произведено начисление суточных, начиная с 61 дня по нормам, установленным для краткосрочной командировки (производится в размерах, установленных для работников загранучреждений РФ при командировке в пределах государства, где находится загранучреждение). Аналогично	

оплачивается и проезд обратно в РФ.	
Расходы по оплате дополнительных сервисных услуг : - транспортных (доплата за классность вагона (каюты), за скорость и другие); - гостиничных (оплата питания, личные услуги работнику); - междугородные переговоры при отсутствии разрешения руководителя отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения. При расчете суточных за время пребывания работника в загранкомандировке принята дата пересечения границы, отличная от отметки в заграничном паспорте работника контрольно-пограничных пунктов РФ (в случае отсутствия пограничного паспортного контроля, например с рядом стран СНГ – по отметкам в командировочном удостоверении, заверенным принимающей организацией). По загранкомандировкам необоснованно отнесены на себестоимость (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения суточные: - при проезде на территории РФ – оплаченные в иностранной валюте, в размерах, превышающие нормы, установленные для командировок внутри страны; - при проезде и за время пребывания на иностранной территории – в размерах, отличных от норм, установленных для выезжающих во временные командировки из РФ; - начислены суточные за день пересечения границы при возвращении в РФ; - в случае выезда за границу и возвращения из нее в тот же день, - в размере, превышающем 50% установленной нормы; - при направлении работника в командировку в две или более стран, за	Завышение себестоимости (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения и занижение налогооблагаемой прибыли.

день перемещения из страны в страну – в размере, превышающем 100%, либо по иным нормам страны, в которую направляется работник. Необоснованно начислены суточные при загранкомандировке: - при оплате личных расходов принимающей стороной; - в размере, превышающем 30% нормы суточных, при оплате питания принимающей стороной. В случае пребывания работника в командировке за границей более 60 дней, произведено начисление суточных, начиная с 61 дня по нормам, установленным для краткосрочной командировки (производится в размерах, установленных для работников загранучреждений РФ при командировке в пределах государства, где находится загранучреждение). Аналогично оплачивается и проезд обратно в РФ.	
Отнесены на себестоимость (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения командировочные расходы при отсутствии оправдательных документов.	Завышение себестоимости (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения и занижение налогооблагаемой прибыли.
В состав совокупного дохода для исчисления подоходного налога работника не включены следующие виды выплат по командировкам, в рублях и иностранной валюте: - расходы по командировкам, производственная необходимость которых документально не подтверждена, в том числе поездки лиц, специальность которых не соответствует цели командировки; - суточные сверх установленных МФ РФ норм, возмещаемые в соответствии с учетной политикой или приказами по организации; - прочие расходы личного характера и непроизводственного назначения. - оплата организацией работникам других услуг, стоимость которых в	Занижение суммы подоходного налога, удержанного с работника, и недоперечисление в бюджет подоходного налога. Невозможность подтверждения достоверности строки баланса “Кредиторская задолженность, в том числе задолженность перед бюджетом”.

соответствии с Законом о подоходном налоге подлежит включению в налогооблагаемую базу для исчисления подоходного налога.	
Отсутствуют документы, подтверждающие расходование наличных денег работником на нужды организации.	Возможность трактования данных расходов, как предоставление организацией безвозвратной ссуды работнику, и как следствие, удержание подоходного налога.
Необоснованно отнесены на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения командировочные расходы лиц, выполняющих работы (оказывающих услуги) на условиях договора подряда (иного гражданско-правового характера).	Завышение себестоимости (продукции, работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения и занижение налогооблагаемой прибыли.
Необоснованно отнесены к возмещению из бюджета суммы НДС, по командировочным расходам (расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая затраты за пользование в поездах постельными принадлежностями, а также расходы по найму жилого помещения), сверх предельных норм. Необоснованно выделены расчетным путем суммы НДС из стоимости авиабилетов в страны СНГ (из стран СНГ). Необоснованно выделена сумма НДС из стоимости оплаченных постельных принадлежностей при отсутствии квитанции об оплате (отметки на железнодорожном билете с подписью ответственного работника и печатью).	Занижение суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет. Невозможность подтверждения достоверности строки баланса “Кредиторская задолженность, в том числе задолженность перед бюджетом”.
В журнале-ордере № 7 по учету расходов с подотчетными лицами в иностранной валюте отсутствует параллельный учет в рублях и иностранной валюте (в разрезе каждого наименования валют).	Низкий уровень внутреннего контроля. Возможность искажения данных по счету 71 “Расчеты с подотчетными лицами” по расчетам в иностранной валюте. Невозможность подтверждения достоверности строки “прочие

	дебиторы” (“прочие кредиторы”) баланса.
Оценка валютной задолженности работника перед организацией, возникающая в момент получения валютных средств отражается по курсу, отличному от курса ЦБ на момент выдачи валюты под отчет (дебет счета 71 ”Расчеты с подотчетными лицами”).	Искажение сумм курсовых разниц, в случае отнесения расходов в иностранной валюте на затраты для целей бухгалтерского учета и налогообложения, завышение себестоимости (продукции, работ, услуг) и занижение налогооблагаемой прибыли.
Отражение в бухгалтерском учете операций с иностранной валютой производится по курсу, отличному от курса ЦБ на день совершения операции (день утверждения авансового отчета). Необоснованно искажен порядок расчета курсовых разниц по расчетам с подотчетным лицом в иностранной валюте.	Искажение расчетов с подотчетными лицами, невозможность подтверждения достоверности строки “Прочие дебиторы” (“Прочие кредиторы”) баланса.
В нарушение принятой учетной политики организации суммы курсовых разниц отнесены на счет 80 “Прибыли и убытки” (либо на счет 83 “Доходы будущих периодов” .	Искажение результата финансово-хозяйственной деятельности организации текущего месяца, искажение налогооблагаемой прибыли.

При проверке командировочных расходов, выданных в иностранной валюте, полноты и своевременности их возврата в кассу организации – **до 05.08.97**

Расходы на загранкомандировку выданы в рублях, для приобретения инвалюты подотчетным лицом. Осуществлено возмещение командировочных расходов в рублях, в случае невыдачи валюты на командировку, по курсу, отличному от курса ЦБ РФ на дату утверждения авансового отчета. Произведена выплата в иностранной валюте на командировочные расходы после возвращения из командировки. Снятие наличной иностранной валюты для оплаты расходов, связанных с загранкомандировкой, осуществлено с текущего валютного счета ранее чем за 3 банковских дня до убытия работника в	Нарушение валютного законодательства. Возможность применения к организации штрафных санкций в соответствие с Законом “О валютном регулировании и контроле”.

командировку.	
Наличные валютные средства в банке получает кассир (иное материально-ответственное лицо) после чего, без оприходования в валютную кассу организации, выдает командированному работнику.	Осуществлена передача наличных денежных средств одним подотчетным лицом другому. Низкий уровень внутреннего контроля.
Возврат неизрасходованного аванса в валюте осуществлен в рублях либо в иной валюте. Не соблюдены сроки возврата неизрасходованных валютных средств в банк (в течение 3 дней с момента возвращения работника из командировки).	Нарушение валютного законодательства. Возможность применения к организации штрафных санкций в соответствие с Законом “О валютном регулировании и контроле”.

С 05.08.97г.:

Покупка наличной иностранной валюты для оплаты командировочных расходов осуществлена не через уполномоченные банки. Купленная иностранная валюта на загранкомандировки использована не по целевому назначению. Полученная наличная иностранная валюта не оприходована в валютную кассу организации. Перерасход по авансовому отчету выдан наличной валютой (только путем перевода на текущий валютный счет командированного лица.	Нарушение валютного законодательства. Возможность применения к организации штрафных санкций в соответствии с Законом “О валютном регулировании и контроле”.
Остаток валютных средств внесен в кассу организации: - в рублях, в сумме определенной по курсу, отличному от курса ЦБ на дату погашения задолженности; - в неконвертируемой валюте; - в иной валюте, в сумме определенной эквивалентно выданной валюте, по курсу, отличному от курса ЦБ на дату погашения задолженности. Не соблюдены сроки предоставления в банк Отчетов и авансовых отчетов в утвержденной форме по загранкомандировке (в течение 10 банковских дней после окончания командировки. Не соблюдены сроки возврата в банк остатка наличной иностранной валюты (в течение 10 банковских дней после окончания командировки).	Нарушение валютного законодательства. Возможность применения к организации штрафных санкций в соответствии с Законом “О валютном регулировании и контроле”.

На заключительном этапе обобщаются результаты проведенной проверки, для чего используются рабочие и отчетные документы, составленные в ходе проведения проверки. При этом выявленные замечания, вопросы, которые с точки зрения аудитора, проверяющего операции по расчетам с подотчетными лицами, включая расчеты в иностранной валюте, подлежат дальнейшему анализу и обработке другими аудиторами, формируется в виде служебных записок.

Обязательным является составление служебных записок по:

- вопросам, связанным с валютным регулированием и контролем, учетом обязательств в иностранной валюте;
- вопросам, связанным с правильностью удержания подоходного налога с работников организации;
- вопросам, связанные с формированием себестоимости продукции (работ, услуг) и объемов реализации продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения, влияющим в дальнейшем на результаты финансово-хозяйственной деятельности организации;
- вопросам, которые могут повлиять на сумму НДС, подлежащего уплате в бюджет.

По остальным вопросам служебные записки составляются на усмотрение аудитора.

Результаты проведенной проверки обобщаются, для чего используются рабочие и отчетные документы, составленные в ходе аудита.

Данные рабочих документов аудитора, составленных при проведении аудита, представляются в виде отчетных документов.

В отчетных документах составляются выводы и рекомендации по выявленным нарушениям и (или) замечаниям.

По каждому выявленному нарушению и(или) замечанию приводится ссылка на нормативный документ, согласно действующему законодательству.

Рабочие документы, подшитые в специальную папку, и отчетные документы аудитора по указанной форме представляются руководителю группы для включения необходимых результатов проверки в отчет.

2.6 Аудит готовой продукции

Готовой является продукция, которая полностью закончена обработкой на данном предприятии, соответствует действующим стандартам (утвержденным техническим условиям), принята техническим контролем предприятия, сдана на склад или принята заказчиком в соответствии с утвержденным для данной продукции порядком ее приемки.

В большинстве случаев комплектность и качество готовой продукции удостоверяются соответствующими отметками в паспортах, сертификатах, ярлыках и других подобных документах.

Вся произведенная продукция отражается в бухгалтерском учете.

В случае, если продукция не оформляется приемо-сдаточными документами цеха или склада предприятия и не отражается в бухгалтерском учете, возникает неучтенная продукция.

Поскольку неучтенная продукция не отражается в бухгалтерских документах, во многих случаях наличие ее определяется на основании документации, отражающей технологические процессы производства этой продукции (документы на выплату заработной платы, данные оперативного учета о закладке сырья и выпуске готовой продукции и др.), а также документов, подтверждающих вывоз продукции с предприятия (пропуска, счета-фактуры, накладные и пр.). В отдельных случаях неучтенная продукция может быть выявлена путем сличения (сопоставления): документов, отражающих получение продукции; документальных данных складов и цехов — производителей продукции; данных инвентаризаций готовой продукции в цехах и на складах предприятий. Объем и характер этой документации в каждом отдельном случае зависят от наличия тех или иных документальных данных.

Проверяя документальные данные с целью установления выпуска и реализации неучтенной продукции, не следует ограничиваться каким-либо одним документом. Заключение по таким фактам должно основываться на совокупности документальных данных, полностью обосновывающих его выводы. Поэтому, проверяя эти вопросы, аудитор должен изучить всю документацию, которая позволяет сделать вывод о наличии или отсутствии случаев выпуска неучтенной продукции.

При определении наличия материального ущерба аудитор должен иметь в виду, что производство продукции из неучтенных излишков сырья и материалов не дает достаточного основания для утверждения о наличии материального ущерба. Эта продукция может оказаться на складе предприятия. Материальный ущерб будет иметь место лишь в том случае, если неучтенная продукция в наличии не окажется, т.е. она была безучтенно вывезена с предприятия.

По балансовой статье «Готовая продукция» отражаются складские остатки готовых изделий, учитываемые на счете 40 «Готовая продукция». При проверке необходимо убедиться, что продукция, учтенная на счете 40, полностью укомплектована, прошла испытания и приемку и сдана на склад по накладной, а также в правильном порядке отражения в учете готовой продукции. В зависимости от принятой учетной политики готовая продукция в текущем учете может оцениваться по фактической производственной себестоимости, по нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям расходов ценам. Организация учета должна соответствовать выбранному в учетной политике варианту. Так, вариант учета готовой

продукции по нормативной себестоимости подразумевает использование счета 37 «Выпуск продукции», вариант оценки готовой продукции по прямым статьям затрат возможен при списании общехозяйственных расходов, учтенных на счете 26, непосредственно в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Следующей процедурой, которую должен выполнить аудитор – это убедиться в том, что себестоимость готовой продукции списывается на счет реализации в том отчетном периоде, когда она действительно была реализована и когда был определен финансовый результат.

В заключении аудита готовой продукции аудитор должен удостовериться в тождественности фактических остатков готовой продукции на конец года (по данным инвентаризации) с суммами, указанными в балансе.

2.7 Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета.

Объектами аудита являются квартальная или годовая бухгалтерская отчетность установленной формы в проверяемом периоде, главная книга экономического субъекта, регистры бухгалтерского учета.

Проверка производится по каждой форме бухгалтерской отчетности раздельно путем сопоставления показателей, содержащихся в соответствующей форме, с остатками и оборотами по счетам главной книги. Если показатели, содержащиеся в формах отчетности, не могут быть проверены по данным главной книги, аудитор должен использовать соответствующие регистры аналитического учета.

Результаты проверки тождественности показателей бухгалтерского баланса и главной книги обобщаются в рабочем документе аудитора.Сведения о расхождениях, выявленных в процессе проверки, обобщаются в отчетном документе аудитора и включаются в соответствующий раздел заключения по результатам аудиторской проверки.

Проверка производится путем сопоставления остатков и оборотов по счетам и субсчетам главной книги с аналогичными показателями регистров синтетического учета. Проверяемый период фиксируется в плане аудиторской проверки.

При применении в организации журнально-ордерной формы учета, когда дебетовые и кредитовые обороты и остатки по счетам приводятся в разных регистрах (журналы-ордера, ведомости), в рабочем документе аудитора указываются две позиции: “журнал-ордер №”, “ведомость №”. Если же в проверяемой организации регистры бухгалтерского учета фиксируются на машинных носителях, в рабочих документах аудитора приводится наименование машинограммы и ее номер (если он имеется). При этом машинограмма должна быть напечатана на бумажных

носителях, подписана исполнителем и главным бухгалтером, и приложена к рабочему документу аудитора.

При ведении упрощенной формы бухгалтерского учета в рабочем документе аудитора приводится наименование соответствующего регистра.

В ходе проверки производится сопоставление остатков и оборотов по счетам синтетического учета, субсчетам и счетам аналитического учета. Проверка производится, как правило, выборочным способом. Размер выборки (количество счетов, по которым производится проверка, проверяемый период, уровень существенности) устанавливается программой на этапе планирования аудита.

Для проверки используются:

- при журнально-ордерной форме учета – журналы-ордера, ведомости аналитического учета к соответствующему синтетическому счету;
- при использовании вычислительной техники – машинограммы-ведомости синтетического и аналитического учета;
- при упрощенной форме учета – книги учета хозяйственных операций, оборотные ведомости аналитического учета к соответствующему синтетическому счету, карточки (журналы, книги) аналитического учета.

Результаты проверки обобщаются в рабочем документе аудитора, который составляется отдельно по каждому из проверенных счетов.

ТЕСТ

1. Задача аудитора:

а) обнаружить и предотвратить ошибку

б) оказать помощь руководству в подготовке финансовой отчетности

в) проверить бухгалтерскую отчетность и выразить по ней мнение

2. Письмо-обязательство о согласии аудиторской фирмы на проведение аудита направляется клиенту:

а) до заключения договора на проведение аудита

б) после заключения договора на проведение аудита

в) одновременно с заключением договора на проведение аудита

3. Может ли проводить проверку аудитор, который является учредителем проверяемого предприятия?

а) может, если у аудитора есть лицензия
б) может
в) не может

4. Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности представляет собой:

а) подтверждение аудиторской фирмой правильности и точности исчисления всех показателей бухгалтерской и статистической отчетности
б) акт проверки финансово-хозяйственной деятельности
в) мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности
г) мнение аудиторской фирмы о бухгалтерской и статистической отчетности
д) рекомендации по устранению выявленных недостатков в ведении бухгалтерского учета.

5. Аудиторское заключение представляется в обязательном порядке аудиторской фирмой:

а) только клиенту
б) клиенту и местной налоговой инспекции
в) клиенту и всем пользователям отчетности клиента по их требованию
г) клиенту ив аудиторскую палату

6. Какие аудиторские доказательства будут использоваться при аудиторской проверки «существования» основных средств?

а) акт приема-передачи
б) товарно-транспортная накладная
в) платежное поручение
г) инвентарная карточка

7. Какие из доказательств должны использоваться аудитором при аудиторской проверке расчетов с подотчетными лицами?

а) протоколы общего собрания акционеров
б) приказы директора
в) справки бухгалтерии
г) протоколы заседания совета директоров

8. Наиболее достоверное доказательство для подтверждения точности учета расчетов с подотчетными лицами

а) инвентаризация
б) сведения, полученные от сотрудников предприятия
в) анализ авансовых отчетов, осуществляемый аудитором

9. Государственное регулирование аудиторской деятельности в РФ осуществляет

а) аудиторская палата России
б) Министерство финансов РФ
в) Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ

10. Индивидуальный предприниматель

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

11. Вопрос: Аудиторские фирмы могут быть зарегистрированы как предприятия, имеющие:

а) любую организационно-правовую форму;
б) организационно-правовую форму ООО, АОЗТ, АООТ;
в) любую организационно-правовую форму, кроме АООТ.

12. Вопрос: Аудитору предоставлена возможность самостоятельно определять формы и методы аудита:

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

Список литературы

1. Закон РФ «Об аудиторской деятельности в РФ » от 07.08.2001г. №119-ФЗ.
2. «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации» Постановление Правительства РФ 482 от 06.05.94 г.
3. «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» Постановление Правительства РФ 1355 от 07.12.94 г. (в ред. Постановления Правительства 408 от 25.04.95 г.).
4. Стандарты аудиторской деятельности.
5. Андреев и др. Практикум по аудиту- М.:Финансы и статистика,1999.
6. Барышников Н.П. организация и методика порведения общего аудита.-М.:Филинъ,1999.
7. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита - М.:Финансы и статистика,ЮНИТИ, 1992.
8. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит:Учебное пособие.-М.:Инфра-М,1995.
9. Романов А.Н., Одинцов Б.Е. Автоматизация аудита - М.:ЮНИТИ,1999.
10. Суйц В.П., Ахметбеков А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник.- М.ИНФРА -М,2000.-556с.