## ВВЕДЕНИЕ

Любую научную работу об аудите необходимо, очевидно, начать с того, что же значит слово аудит, поскольку в течение долгого периода времени концепция аудита в его западном понимании отсутствовала в нашей стране. "Аудио" в переводе с греческого означает "слушаю". Еще в древности купцы, реализуя не принадлежащие им товары, отчитывались перед заинтересованными лицами о результатах своих сделок, а так как простой производитель продукции не являлся специалистом в торговых операциях, они были вынуждены нанимать независимых компетентных людей для участия такого рода обсуждениях. Этих людей, которые, выслушав отчет, могли подтвердить производителю товаров правильность действий купца, впоследствии стали называть аудиторами".

Аудит в современном мире развивался с тех пор, как возникла концепция компании как юридически независимой единицы. Это привело к отделению права собственности от фактического распоряжения ею. Другими словами, там, где имелись отношения доверия права распоряжаться собственностью объективно возникала необходимость защиты интересов собственника, который мог быть в известной степени лишен возможности повседневно контролировать объект своей собственности. Формой такой защиты и стал аудит, проводившийся независимыми фирмами или уполномоченными физическими лицами.

Самым очевидным примером объективной необходимости аудита при отделении права собственности от возможности управлять ею являются акционерные компании. Владельцы акций, не принимающие участия в текущем управлении компанией, должны иметь достоверную информацию о состоянии дел в этой компании, причем информацию квалифицированную и подготовленную лицом, не заинтересованным в делах данной компании.

В условиях государства с административно - централизованной, плановой экономикой, где право собственности было присвоено государством, вся система контроля за деятельностью предприятий строилась по той же пирамидальной иерархической схеме, что и система управления. Основной целью такого контроля являлось выявление отклонений от плановых заданий, "спущенных" предприятию вышестоящими органами управления. Директивное распределение ресурсов и продукции не создавало рынка потребителей финансовой отчетности. Такая отчетность требовалась в основном вышестоящим организациям, но никак не контрагентам предприятия.

Горизонтальные связи в условиях рынка объективно создают необходимость распространения информации о финансовом состоянии предприятия среди широкого числа заинтересованных физических и юридических лиц. В их число входят:

- владельцы акций;

- банки;

- потенциальные инвесторы;

- контрагенты: поставщики и подрядчики;

- биржи;

- государство в лице налоговых органов;

- общественность как совокупный потребитель.

Первое упоминание о возможности и необходимости привлечения независимых аудиторских организаций для проверки и подтверждения финансовой отчетности содержится в Законе США об акционерных компаниях от 1844 года. Закон США от 1862 года уже рекомендовал фирмам всех форм собственности привлекать аудиторов. Однако в тот период времени основной задачей аудиторских проверок было выявление обмана и ошибок при составлении годовой финансовой отчетности, и лишь в начале двадцатого века в качестве главной цели аудита признается не столько поиск финансовых нарушений, сколько их своевременное предупреждение.

Начиная с 40-х годов XX века акцент аудиторской деятельности переносится с детальной проверки счетов компании (то, что мы привыкли называть ревизией) на обзор и оценку действующей системы бухгалтерского учета на предприятии с последующим исследованием бухгалтерских записей в наиболее рискованных областях деятельности предприятия. Наиболее важными причинами этого являются:

- увеличивающиеся объемы и усложнение деятельности предприятий;

- развитие и широкое внедрение компьютерных систем и связанная с этим автоматизация бухгалтерского учета;

- наличие в финансовой отчетности помимо годового баланса таких форм, как отчет о прибылях и убытках, отчет о движении денежных средств и других, требующих глубокого анализа производственной и коммерческой деятельности предприятия за весь год, а не простой проверки сальдо балансовых счетов на конец года.

Таким образом, конечной задачей аудитора является не поиск конкретных отклонений и ошибок, а выражение мнения об истинности и справедливости финансовой отчетности предприятия. Для обоснования своего мнения аудитор должен осуществить ряд процедур, которые он считает необходимыми при аудите конкретной компании в соответствии с действующими аудиторскими стандартами. Следующей задачей аудитора, главным образом в качестве услуги клиенту, является представление руководству и владельцам компании конструктивно-критической оценки систем бухгалтерского учета, информационного обеспечения бизнеса и управления на предприятии.

Компании и отдельные предприниматели получают разностороннюю помощь аудиторских фирм и платят им солидные гонорары, поскольку эти фирмы являются для клиентов больше консультантами, чем простыми фиксаторами событий. Привлечение высококвалифицированных внешних специалистов – консультантов - аудиторов имеет большое преимущество, так как они, не вдаваясь в излишние подробности и детали исследуемых вопросов, могут решить их наиболее объективно. Кроме того, привлекаемые эксперты выдвигают весьма смелые и радикальные идеи, что не всегда могут сделать собственные специалисты.

Для успешного выполнения всего комплекса процедур по аудиту и составлению отчета об аудиторской проверке, а также в целях унификации аудиторской деятельности, в странах с рыночной моделью экономики уже давно существует развитая законодательная база и достаточно жесткий свод профессиональных требований к аудиторским фирмам, гарантирующий клиентам наличие соответствующей квалификации у аудиторов и защищающий их от недобросовестного аудита. В свою очередь, унификация аудиторских стандартов на национальном уровне и в международном масштабе, вызванная изначально единой концепцией аудита как такового и растущей стандартизацией в области бухгалтерского учета, которая сама явилась следствием развивающейся интернационализации - производства, позволяет расширить круг пользователей финансовой отчетности, облегчает сопоставление финансовых отчетов различных компаний из разных стран и дает возможность оценивать компетентность и профессиональность самих аудиторских фирм.

Мне хотелось бы обосновать и пояснить цель данной работы. Речь в ней пойдет о методике и организации аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками, а также о практических аспектах применения стандартов проведения аудиторских процедур, о владении методами и приемами внешнего и внутреннего аудита на примере фирмы ООО «Провиант-Опт».

Выбор данной работы был предопределен необходимостью ее комплексного освещения, на основе тщательно проведенного аудита, наметить конкретные пути использования имеющихся возможностей и резервов с целью улучшения результативных показателей хозяйственно-финансовой деятельности предприятия, при проведении аудиторской проверки конкретного предприятия трудно составить себе практическое руководство, основанное на применении общеметодологических принципов аудита, но и учитывающих в то же время конкретные особенности предприятия.

Хотелось бы провести комплексное исследование и осветить основные принципы и подходы при аудите расчетов с поставщиками и подрядчиками, а также привести примеры ряда аудиторских процедур там, где подобная иллюстрация будет необходима для более глубокого понимания сущности аудита и облегчения восприятия материала в целом.

# ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ АУДИТА

В условиях рыночных отношении информация о финансовом состоянии и результатах деятельности экономических субъектов является предметом внимания различных пользователей. Администрации важно оперативно контролировать ход хозяйственных процессов, эффективно управлять имуществом, предупреждать негативные тенденции. Для этого менеджеры получают сведения из оперативной внутренней отчетности. Акционеры, кредиторы, потенциальные инвесторы используют для принятия управленческих решений данные бухгалтерской отчетности. Чтобы убедиться, что она составлена в соответствии с требованиями действующего законодательства и объективно отражает состояние и результаты финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, необходимо привлекать специалистов, обладающих соответствующей квалификацией. Исторически сложилось, что такой квалификацией обладают аудиторы.

В учебнике Р. Адамса сформулировано определение, которое в качестве объекта аудита устанавливает финансовые отчеты предпри­ятия. Аудит представляет собой "независимое представление специально назначенным аудитором финансовых отчетов предприятия и выражение мнения о них при соблюдении правил, установленных законом".

В ходе аудита должны быть получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, по­зволяющие аудиторской организации с приемлемой уверенностью сде­лать выводы относительно соответствия бухгалтерской отчетности требо­ваниям действующего законодательства и сведениям, которыми распола­гает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

Аудит бухгалтерской отчетности отличается от таких видов контроля, как ревизия и судебно-бухгалтерская экспертиза по своей сущности, по подходу к проверке документации, по взаимоотношениям между проверяющим и клиентом, по выводам, сделанным по результатам проверки и т. д.

Так, целью ревизии является выявление недостатков для их устранения и

наказания виновных. Она выполняется на основе инструкций, приказов вышестоящих или государственных органов и предназначена для обеспе­чения сохранности активов, пресечения и профилактики злоупотреблений. Акт ревизии - внутриведомственный документ, в котором фиксируются все выявленные, даже незначительные недостатки. Акт и другая информа­ция передается вышестоящему и другим контролирующим органам для принятия организационных выводов, взысканий. Ревизию проводят ра­ботники ревизионного аппарата, ее оплачивает вышестоящая организация или государственный орган.

Арбитражным процессуальным кодексом РФ (ст. 66 - 68), Граждан­ским процессуальным кодексом РСФСР (ст. 74 - 78) и Уголовно-процес­суальным кодексом РСФСР (ст. 78. 80 - 82) предусмотрено проведение в отдельных случаях экспертизы по арбитражным, гражданским и уголов­ным делам, возбужденным по фактам причинения материального ущерба предприятиям, гражданам или государству. Такая экспертиза осуществляется по решению cyдебных органов, органов дознания, прокуратуры в процессуально - правовой форме, обеспечивающей получение доказательств и применение экспертных знаний в области экономики и бухгалтерского учета при изучении совершенных хозяйственных операций. Эта экспертиза имеет ряд отличительных особенностей:

- проверка проводится не на предприятии, а непосредственно в помещении экспертного учреждения;

- все документы, подлежащие экспертизе, изымаются на предприятии в установленном порядке;

- все бухгалтерские документы (первичные, сводные, отчетные и т.п.), относящиеся к изучаемым вопросам, тщательно проверяются с целью определения правильности и законности оформления xoзяйственных операций;

- в ходе проверки используются сведения, содержащиеся в актах документальных ревизии и проверок других контролирующих органов, заключениях экспертов, показаниях обвиняемых, свидетелей и других материалах, относящихся к конкретному делу.

При проведении таких экспертиз устанавливается соответствии (или не

соответствие) имеющихся бухгалтерских документов, отражающих сущность хозяйственных операций, требованиям действующих нормативных документов. Проверяющий должен дать четкие ответы на конкретно поставленные вопросы: определить документальную обоснованность суммы предъявленного иска, выяснить круг должностных лиц, ответственных за сохранность товарно-материальных ценностей и денежных средств, ставших объектом хищений. Подлежит также установлению круг должностных ли по действующему законодательству были обязаны обеспечить выполнение требований бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых явилось одной из причин вскрытых злоупотреблений.

Аудит бухгалтерской отчетности заключается в выражении достоверности такой отчетности. Он осуществляется в рамках предпринимательской деятельности на основе договора между аудиторской организацией и клиентом. Аудит проводится независимым экспертом, предполагает равноправные отношения сторон, сотрудничество между ними. Он направлен на выявление причин искажения бухгалтерской отчетности, факторов, ухудшающих финансовое положение предприятия. По результатам проверки формулируется аудиторское заключение и рекомендации для клиента, обеспечивается конфиденциальность информации.

Несмотря на существенные различия между аудитом бухгалтерской отчетности и ревизией целый ряд ревизорских методов, приемов, подходов к проверке рационально используется в аудите. В свою очередь, аудитор может быть привлечен по поручению государственного органа в эксперта-бухгалтера для проведения ревизии или экспертизы. При этом он как высококвалифицированный специалист в области бухгалтерского учета и контроля самостоятельно определяет методы исследования, так как несет ответственность за обоснованность своих выводов.

Деятельность аудиторов, как правило, не ограничивается только про­веркой бухгалтерской отчетности предприятия, но и предполагает оказа­ние своим клиентам на договорной основе различных дополнительных услуг.

Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" определяет

ау­диторскую деятельность как предпринимательскую деятельность по

неза­висимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) от­четности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Аудиторские организации и предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица (далее - индивидуаль­ные аудиторы), могут оказывать сопутствующие аудиту услуги. Под со­путствующими аудиту услугами понимается оказание следующих услуг:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составле­ние финансовой (бухгалтерской) отчетности, бухгалтерское консуль­тирование;

- налоговое консультирование;

- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и инди­видуальных предпринимателей, экономическое и финансовое кон­сультирование;

- управленческое консультирование, в том числе связанное с реструкту­ризацией организаций;

- правовое консультирование, а также представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;

- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

- оценка стоимости имущества, оценка предприятий как имуществен­ных комплексов, а также предпринимательских рисков;

- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

- проведение маркетинговых исследований;

- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

- обучение в установленном законодательством Российской Федерации порядке специалистов в областях, связанных с аудиторской деятель­ностью;

* оказание других услуг, связанных с аудиторской деятельностью.

При оказании сопутствующих аудиту услуг аудиторская организация

должна действовать в соответствии с заданием, согласованным с заказчиком, планировать и документировать выполняемые работы. Если для выполнения части задания привлекаются сторонние организации или сотрудники, то должны быть четко разграничены их обязанности и ответственность. По итогам проведенных работ должен быть подготовлен документ, отражающий результаты и выводы аудиторской организации. Если аудиторская организация систематически оказывает сопутствующие услуги, то должна быть организована система контроля качества этих услуг, подготовлены и применяться типовые формы отчетности по ним.

Таким образом, понятие "аудиторская деятельность" шире понятия "аудит бухгалтерской отчетности" и помимо него включает сопутствующие аудиту услуги.

В нашей стране Кодекс профессиональной этики аудиторов сформулирован и утвержден на общем собрании Аудиторской палаты России в 1996 г. Он основан на международных этических нормах, разработанных Международной федерацией бухгалтеров. В Кодексе обобщены этические нормы профессионального поведения независимых аудиторов, определены нравственные, моральные ценности, которые утверждает в своей среде аудиторское сообщество: независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

При оказании аудиторских услуг аудитору необходимо соблюдать про­фессиональную компетентность. Принимая обязательство оказать опреде­ленные профессиональные услуги, аудитор должен быть уверен и своей компетентности в данной области, обладать достаточным объемом знаний и навыков, чтобы добросовестно выполнить обязательства, гарантировать клиенту аудиторские услуги, основанные на современных методиках и учитывающие положения всех, в том числе новейших нормативных актов. Для этого аудитору следует постоянно обновлять свои знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансовой деятельности, зако­нодательства и других вопросах.

Аудитор обязан неукоснительно соблюдать налоговое законодательство

во всех аспектах. При оказании профессиональных услуг по налогообло­жению аудиторы руководствуются интересами клиента. Однако он не дол­жен способствовать фальсификации с целью уклонения клиента от уплаты налогов и обмана налоговой службы. Обо всех выявленных в ходе проверки ошибках в расчетах и уплате налогов аудиторам следует проинформировать администрацию экономического субъекта. Рекомендации и советы по на­логообложению аудиторы обязаны представлять клиенту только в пись­менном виде. При этом они должны стремиться не обнадеживать клиента в том, что его рекомендации исключат любые проблемы с налоговыми органами, а также предупредить, что ответственность за составление и со­держание налоговой отчетности лежит на самом клиенте.

Соблюдение указанных этических норм профессионального поведения гарантируется высокими моральными качествами и профессиональной ответственностью аудиторов, объективной необходимостью поддерживать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора. Нарушители норм профессиональной этики проявляют неуважение ко всему аудиторскому сообществу, наносят ему моральный и материальный ущерб.

* 1. Внешний аудит и его значение

Внешний аудит проводиться на договорной основе внешними аудиторскими фирмами или индивидуальными аудиторами с целью установления состояния финансово-хозяйственной деятельности объективной оценки достоверности финансовой отчетности проверяемого экономического субъекта.

Внешний аудит в Российской Федерации с точки зрения направлений аудиторской деятельности и отраслевых особенностей подразделяется на общий аудит, страховой аудит, аудит банков, аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов и осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 07 августа 2001г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изменениями от 14 декабря, 30 декабря 2001г.) Принят Государственной Думой 13 июля 2001года, Одобрен Советом Федерации 20 июля 2001 года, другими федеральными законами и иными нормативными правовыми актами по проведению аудиторской деятельности, изданными в соответствии с Федеральным законом.

Внешний аудит не подменяет государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными органами государственной власти.

Отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, могут регулироваться также указами Президента Российской Федерации, которые не должны противоречить настоящему Федеральному закону и иным федеральным законом. Также регулироваться правилами (стандартами) аудиторской деятельности это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих ему услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации, которые подразделяются на:

- федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;

- внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, а также правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (в ред. Федерального закона от 14.12.2001 N 164-ФЗ).

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

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

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать собственные правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности. При этом требования правил (стандартов) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и внутренних правил (стандартов) аудиторской деятельности профессионального аудиторского объединения, членами которого они являются (п. 6 в ред. Федерального закона от 14.12.2001 N 164-ФЗ).

Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы в соответствии с требованиями законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации аудитора, аудиторского заключения, которые осуществляются в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Отличительной особенностью внешнего аудита является также то, что аудиторы, проводящие проверку, не имеют на проверяемом экономическом субъекте никаких интересов — не являются учредителями, собственниками, акци­онерами, руководителями и иными должностными лицами про­веряемого экономического субъекта, несущими ответственность за соблюдение требований к бухгалтерской (финансовой) отчет­ности, а также не состоят в родстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери) с руководством организации и не свя­заны с ним служебными отношениями.

Внешняя аудиторская проверка не может проводиться ауди­торскими фирмами в отношении экономических проверяемых субъектов, которые являются их учредителями, филиалами, представителями, а также оказывающими данному экономичес­кому субъекту услуги по восстановлению, ведению бухгалтер­ского учета и составлению финансовой отчетности.

Сокрытие указанных обстоятельств может стать основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Внешний аудит также может быть про­веден согласно договору с целью разработки различного рода рекомендаций по улучшению постановки бухгалтерского учета, оптимизации финансов, налогооблагаемых баз, организации и управления деятельностью проверяемого субъекта и его сегмен­тов.

Внешний аудит также осуществляется наряду с иными формами финансового контроля за деятельностью хозяйствующих субъ­ектов осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации специально уполномоченными на то государственными органами.

Внешний аудит направлен:

- на проверку и подтверждение достоверности показателей от­четов или констатацию их недостоверности;

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

- на проверку полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности организации за проверяемый период;

Основная цель аудита, согласно проекту российского стан­дарта 1.2. «Цели и объем аудита финансовых отчетов», может дополняться обусловленными договором с клиентом задачами выявления резервов лучшего использования финансовых ресур­сов, анализом правильности исчисления налогов, разработкой мероприятий по улучшению финансового положения, оптими­зации затрат и результатов деятельности, доходов и расходов.

В ходе аудиторской проверки устанавливается правильность составления баланса, отчета о прибыли и убытках, достовер­ность данных пояснительной записки. Баланс может проверять­ся составлением альтернативного баланса на основе счетов Главной книги, что позволит аудитору констатировать возмож­ные искажения.

При этом устанавливают:

- все ли активы и пассивы отражены в отчете;

- все ли документы использованы в отчете;

- насколько фактическая методика оценки имущества откло­няется от принятой при определении учетной политики органи­зации.

Отчет о прибылях и убытках аудитор проверяет для установ­ления расчета балансовой и налогооблагаемой прибыли. Балан­совая прибыль должна

быть определена по организации в целом и отдельно по ее структурным подразделениям и видам деятельности.

Внешний аудит может решать также другие задачи:

* по организации, восстановлению, постановке и ведению бух­галтерского учета;
* по планированию и оптимизации налогооблагаемых бази расчету налогов;
* по анализу производственно-хозяйственной и финансовой деятельности;
* по решению отдельных правовых, управленческих и других проблем

путем консультирования руководителей и специалистов клиентов.

Основные особенности внешнего аудита рассмотрены в таблице № 1.1

##### Таблица № 1.1

Характеристика основных особенностей внешнего аудита.

|  |  |
| --- | --- |
| Элементы | Внешний аудит |
| Постановка задач | Определяется договором между независимыми сторонами: предприятием и аудиторской фирмой (аудитором) |
| Объект | Главным образом система учета и отчетности предприятия |
| Цель | Определяется законодательством по аудиту: оценка достоверности финансовой отчетности и подтверждение соблюдение действующего законодательства |
| Средства | Определяются общепринятыми аудиторскими стандартами |
| Вид деятельности организации | Предпринимательская деятельность  Определяется аудитором самостоятельно, исходя из общепринятых норм и правил аудиторской проверки |
| Взаимоотношения | Равноправное партнерство, независимость |
| Субъекты | Независимые эксперты, имеющие соответствующий аттестат и лицензию на право заниматься этим видом предпринимательства |
| Квалификация | Регламентируется государством |
| Оплата | Оплата предоставленных услуг по договору |
| Ответственность | Перед клиентом и перед третьими лицами, установленная законодательными и нормативными актами |
| Методы | Оценка достоверности информации |
| Отчетность | Итоговая часть аудиторского заключения может быть опубликована, аналитическая часть передается клиенту |

Результаты проведения внешнего аудита аудиторами или аудиторскими фирмами оформляются путем составления и представления письменного заключения о состоянии учета, внутреннего контроля в проверяемых ими организациях, а так­же о достоверности годового отчета. Могут быть оформлены и представлены экономическому субъекту — заказчику внешнего аудита также различные проекты, схемы, бизнес-планы, справ­ки и т.п., в зависимости от поставленной цели в предмете договора на проведение аудиторской (обязательной или иници­ативной) проверки. Организации самостоятельно выбирают аудитора или аудиторскую фирму для проведения проверки.

* 1. Краткая характеристика организационно-экономической и финансово-хозяйственной деятельности ООО «Провиант-Опт»

Общество с ограниченной ответственностью "Провиант-опт", действует в соответствии с Федеральным законом Российской Федерации "Об обществах с ограниченной ответственностью", Гражданским Кодексом Российской Федерации, другими законодательными актами Российской Федерации и настоящим Уставом.

ООО «Провиант-Опт» является юридическим лицом, имеет самостоятельный баланс, расчетные счета в банках г. Москвы (Приложение № 26), круглую печать со своим наименованием и эмблемой, другие реквизиты.

ООО «Провиант-Опт» осуществляет свою деятельность на территории России, и руководствуется в своей деятельности законами и нормативными актами России. Срок деятельности Общества ООО «Провиант-Опт» не ограничен.

Место нахождения фирмы определяется местом нахождения исполнительного органа управления (Генерального директора): 129075,

г. Москва, ул. Цандера, д.1.

Почтовый адрес: 129075, г. Москва, ул. Цандера, д.1.

Участником Общества является гражданин Российской Федерации:

Стадников Виктор Михайлович.

Уставный капитал Общества составляет 8400 (восемь тысяч четыреста) рублей и сформирован денежными средствами.

Согласно штатному расписанию ООО «Провиант-Опт» количество сотрудников составляет 11 человек.

Целью создания ООО «Провиант-Опт» является ведение коммерческой и хозяйственной деятельности, направленной на получение прибыли в порядке и на условиях, определяемых действующим законодательством РФ.

Все виды деятельности Общества осуществляются в соответствии с действующим законодательством РФ.

Предметом деятельности ООО «Провиант-Опт» является:

- осуществление торгово-закупочной деятельности;

*-* оптовая и розничная торговля на территории РФ;

- закупка, производство и реализация продовольственных товаров и др. пищевой продукции;

- оказание транспортно-экспедиционных услуг;

- организация посреднической, маркетинговой, и т.п. деятельности;

Основной вид деятельности ООО «Провиант-Опт» посреднические услуги по реализации продуктов питания на основании договоров комиссии. ООО «Провиант-Опт» выступает в качестве Комиссионера и по поручению Комитента (Поставщик) за вознаграждение совершает сделки по реализации товара Комитента, а Комитент передает Комиссионеру товар, принимает исполнение и оплачивает услуги Комиссионера.

ООО «Провиант-Опт» совершает реализацию товара по поручению Комитента за его счет, но от своего имени.

Цены устанавливает Комитент и могут изменяться только Комитентом, о чем Комиссионеру направляют письменное извещение. На основании данного извещения Комиссионер составляет Акт наличия остатков и незамедлительно представляет его Комитенту.

Количество поставляемого Товара в каждой партии, его ассортимент, цена, окончательный срок реализации и оплаты всей партии Товара Комитент указывает в спецификации (Приложение № 13/1).

Отгрузка Товара осуществляется Комитентом партиями ж/д транспортом.

Комиссионер в отношениях с третьими лицами при совершении соответствующих сделок выступает от своего имени без указания на Комитента.

Оплата комиссионного вознаграждения, включая делькредере, производится ежемесячно на основании дополнительного соглашения (Приложение № 13), в размере согласованном сторонами.

ООО «Провиант-Опт» обязан в течение 5(пяти) банковских дней с момента реализации товара перевести всю полученную выручку на расчетный счет Комитента.

Выплата вознаграждения Комиссионеру производится ежемесячно в течении 3-х банковских дней, после окончания месяца в котором Комиссионером производилась реализация товара, путем удержания Комиссионером самостоятельно из вырученных от реализации Товара денежных средств, в размере установленном в дополнительном соглашении.

Комиссионер за счет средств, вырученных от реализации товара Комитента, самостоятельно оплачивает услуги по его хранению, сертификации, транспортировке, погрузо-разгрузочные работы и другие затраты, связанные с реализацией товара.

Примерный ассортиментный перечень товаров принятых на комиссию:

* Кур. окорока, м/з, США;
* Куриные спинки, м/з, США;
* Куры импорт., вес 1,6кг, Бразилия;
* Масло сливочное, жир 82,5%, ГОСТ, Россия;
* Мука пшеничная, в/с, ГОСТ, Сызрань- Прогресс;
* Печень говяжья, разновесная, США;
* Сахар-песок, гр. А, Россия;
* Сухое молоко, Россия;
* Сердце говяжье, США.

Для достижения целей своей деятельности ООО «Провиант-Опт» вправе от своего имени совершать сделки, приобретать имущественные и неимущественные права и нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде, в арбитражном суде и третейском суде.

ООО «Провиант-Опт» является собственником принадлежащего ему имущества, включая имущество, переданное ему Участниками, и осуществляет владение, пользование и распоряжение им согласно Российскому законодательству.

ООО «Провиант-Опт» имеет право самостоятельно осуществлять внешнеэкономическую деятельность в соответствии с законодательством РФ, отвечает по своим обязательствам всем своим имуществом.

ООО «Провиант-Опт» не отвечает по обязательствам государства, равно как государство не отвечает по обязательствам Общества.

ООО «Провиант-Опт» может создавать самостоятельно и совместно с другими юридическими и физическими лицами на территории России и за границей дочерние предприятия с правами юридического лица, филиалы, представительства и обособленные подразделения, а также выступать в качестве Учредителя других юридических лиц.

Общество имеет фирменное название и товарный знак, регистрируемый в установленном законодательством порядке. Общество вправе совершать все действия, предусмотренные законом. Сделки, выходящие за пределы уставной деятельности, но не противоречащие законодательству, признаются действительными.

Имущество ООО «Провиант-Опт» составляют основные фонды на сумму 9 000 рублей и оборотные средства на сумму 4 671 рубль, а также иное имущество, стоимость которого отражается в его самостоятельном балансе. Общество в целях реализации государственной, социальной, экономической и налоговой политики, действует на основании постановления Правительства Москвы от 01.06.93г. N532 "Об утверждении программы и основных направлений совершенствования архивного дела", несет ответственность за сохранность документов (управленческих, финансово-хозяйственных, по личному составу и др.); обеспечивает передачу на государственное хранение документов, имеющих научно-историческое значение в Центральные архивы Москвы в соответствии с перечнем документов, согласованным с объединением "Мосгорархив", хранит и использует в установленном законом порядке документов по личному составу.

По требованию участника Общества, аудитора или любого заинтересованного лица Общество обязано на основании письменного или устного запроса, адресованного Генеральному директору Общества, предоставить им возможность ознакомиться с информацией о деятельности Общества, учредительными документами Общества, в том числе с изменениями. Общество обязано по требованию участника Общества предоставить ему копии действующих учредительных документов Общества.

Запрашиваемая информация должна быть предоставлена Генеральным директором в течение 5 дней со дня получения соответствующего запроса.

Источниками имущества ООО «Провиант-Опт» являются собственные и привлеченные (заемные) средства.

Прибыль Общества подлежит налогообложению в порядке, предусмотренном действующим законодательством РФ.

Бухгалтерский, оперативный и статистический учет и отчетность в "Обществе" ведутся по нормам, действующим в России. Используется программа 1С: Предприятие Версия 7.7. (1С: Бухгалтерия новый план счетов). Ответственность за состояние учета, своевременное представление бухгалтерской и иной отчетности возлагается на органы управления ООО «Провиант-Опт».

В своей финансово-хозяйственной деятельности ООО «Провиант-Опт», в дальнейшем «Организация» принимает следующие допущения:

- имущественной обособленности Организации, означающее, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящегося у организации. В соответствии с данным допущением имущество Организации, принадлежащее ему на правах собственности, отражается на балансовых синтетических счетах. Стоимость имущества, находящегося во владении Организации, но не принадлежащего ему на правах собственности, учитывается на забалансовых счетах;

- непрерывности деятельности Организации, означающее, что Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и не имеет намерения ликвидации или существенного сокращения деятельности;

- последовательности применения учетной политики, означающее, что выбранная Организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики может, производится в случаях изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, а также при существенном изменении условий её деятельности;

- временной определенности фактов хозяйственной деятельности, означающее, что факты хозяйственной деятельности отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

В рамках учетной политики ООО «Провиант-Опт» утвержден:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, с 2002 года все организации обязаны предоставлять контролирующим органам бухгалтерскую отчетность в соответствии с новым Планом счетов, утвержденным приказом Минфина РФ от 31.10.2000 года. (Приложение № 23);

- формы первичных учетных документов, принимаемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств;

* порядок документооборота (Приложение № 24).

Бухгалтерский учет ведется по журнально-ордерной форме с

применением персональных компьютеров и специальных сетевых компьютерных программ.

По окончанию отчетного периода регистры бухгалтерского учета выводятся на машинные носители информации.

Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется способом двойной записи в соответствии с принятым рабочим планом счетов бухгалтерского учета.

Основанием для записей в регистры бухгалтерского учета являются первичные документы, фиксирующие факт совершения хозяйственной операции, а также расчеты бухгалтерии.

Представляют в обязательном порядке бухгалтерскую отчетность по одному экземпляру (бесплатно) органу государственной статистики и в другие адреса, предусмотренные законодательством Российской Федерации, в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Ведение кассовых операций в ООО «Провиант-Опт» осуществляется в соответствии с требованиями Положения о ведении кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным ЦБ РФ от 22.09.93 года № 40.

Ведение кассовых операций возлагается на кассира ООО «Провиант-Опт», с которым заключен договор о полной материальной ответственности.

Организация хранит денежные средства в учреждениях банка:

1. Филиал в г. Москве ОАО «Промышленно-строительный банк»;

2. АБ «СОБИНБАНК» г. Москвы.

В кассе ООО «Провиант-Опт» может иметь наличные деньги в пределах лимита их остатков, установленного обслуживающим банком.

Сверх лимита наличные деньги в кассе ООО «Провиант-Опт» храниться только во время выплаты зарплаты на срок свыше трех рабочих дней.

Полученную выручку сверх лимита ООО «Провиант-Опт» сдает в учреждение банка.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет генеральный директор Организации. Бухгалтерский учет осуществляется бухгалтерией Организации, возглавляемой главным бухгалтером ООО «Провиант-Опт». Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и предоставлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников Организации. Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного им на то лица денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства (документы, оформляющие финансовые вложения Организации, договора займа, кредитные договора и договора, заключенные по товарному и коммерческому кредиту) считаются недействительными и не принимаются к исполнению, за исключением случаев, когда имеется письменное распоряжение генерального директора Организации.

Денежные средства под отчет на хозяйственные нужды выдаются на срок до одного месяца, работникам имеющие право на получение денежных средств под отчет в соответствии с приказом Организации. По окончании установленного периода работник обязан отчитаться о произведенных расходах.

С 1 января 2002г. вступила в силу глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организации» Федеральный Закон от 06 августа 2001г. № 110-ФЗ положение этой главы, введение системы налогового учета. При осуществлении налогового учета ООО «Провиант-Опт» руководствуется принципом последовательности применения норм и правил налогового учета от одного налогового периода к другому. Изменения порядка учета отдельных хозяйственных операций и объектов в целях налогообложения осуществлять в случае изменения законодательства или применяемых методов учета.

В рамках учетной политики ООО «Провиант-Опт» утверждены следующие аналитические регистры налогового учета:

- информации об объектах основных средств, расчет амортизации основных средств;

- информации об объектах нематериальных активов, расчет амортизации нематериальных активов;

- учета расходов по оплате труда;

- расчет расходов на ремонт текущего отчетного периода, расчет расходов на ремонт, учитываемых в текущем и будущих периодах;

- учета прочих расходов текущего периода;

- учета внереализационных расходов текущего периода;

- учета доходов текущего периода;

- учета расходов будущих периодов;

- расчет начисленных штрафных санкций за отчетный период, учета расчетов по штрафным санкциям.

Объекты учета в аналитических регистрах отражаются на основании первичных документов в хронологическом порядке.

Аналитические регистры налогового учета ведутся с применением персональных компьютеров и специальных сетевых компьютерных программ. По окончанию отчетного периода регистры налогового учета выводятся на машинные носители информации.

Обеспечивается сохранность регистров налогового учета, не допускаются в них несанкционированные исправления. Исправление ошибок в регистрах обосновываются и подтверждаются подписью лица, внесшего исправления, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Налоговые декларации (расчеты) по налогам, независимо от наличия обязанности по уплате налога и авансовых платежей, представляются в налоговый орган по мету регистрации в установленные налоговым законодательством сроки.

Ответственность за организацию налогового учета, соблюдение налогового законодательства при ведении хозяйственной деятельности несет генеральный директор ООО «Провиант-Опт».

Ответственность за правильное составление налоговых деклараций несет главный бухгалтер ООО «Провиант-Опт».

Ответственность за правильное отражение хозяйственных операций в регистрах налогового учете несут лица, составившие и подписавшие данные регистра.

Финансовый анализ предприятия является существенным элементом финансового менеджмента и аудита. Практически все пользователи финансовых отчетов предприятий применяют методы финансового анализа для принятия решений. Финансовые отчеты анализируются с целью повышения доходности капитала, обеспечения стабильности положения фирмы. Основным источником информации о финансовой деятельности предприятия служит бухгалтерская отчетность. Рассмотрим анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия ООО «Провиант-Опт». Основным источником информации будет служить отчетный бухгалтерский баланс за 2001г.

Устойчивость финансового положения предприятия в значительной степени зависит от целесообразности и правильности вложения финансовых ресурсов в активы. Активы динамичны по своей природе. В процессе функционирования предприятия и величина активов, и их структура претерпевают постоянные изменения. Наиболее общее представление об имевших место качественных изменениях в структуре средств и их источников, а также динамике этих изменений можно получить с помощью горизонтального анализа отчетности таблица № 1.2. Анализ финансово-хозяйственной деятельности начинается с оценки финансового состояния по данным бухгалтерского баланса (форма № 1).

Таблица № 1.2

Горизонтальный анализ уплотненного баланса – нетто.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Статья (показатель) | На начало 2001 года | | На начало 2002 года | |
| Руб. | % | Руб. | % |
| **АКТИВ** | | | | |
| *I. Внеоборотные активы* | | | | |
| Основные средства | 10 | 100 | 9 | 90,0 |
| Долгосрочные финансовые вложения | - | - | - | - |
| Прочие внеоборотные активы | - | - | 5 | 100,0 |
| Итого по разделу I | 10 | 100 | 14 | 140,0 |
| *II. Оборотные активы* | | | | |
| Запасы и затраты | 1 | 100 | 6 | 600,0 |
| Дебиторская задолженность | 638 | 100 | 4353 | 682,3 |
| Денежные средства | 3143 | 100 | 312 | 9,9 |
| Прочие оборотные активы | - | - | - |  |
| *Итого по разделу II* | 3782 | 100 | 4671 | 123,5 |
| **Всего активов** | **3792** | **100** | **4685** | **123,6** |
| **ПАССИВ** | | | | |
| *I. Собственный капитал* | | | | |
| Уставный капитал | 8 | 100 | 8 | 100,0 |
| Фонды и резервы (нетто) | 5 | 100 | 31 | 620,0 |
| *Итого по разделу I* | *13* | *100* | *38* | *292,3* |
| *II. Привлеченный капитал* | | | | |
| Долгосрочные пассивы | - | - | - | - |
| Краткосрочные пассивы | 3779 | 100 | 4647 | 122,9 |
| *Итого по разделу II* | 3779 | 100 | 4647 | 122,9 |
| **Всего источников** | **3792** | **100** | **4685** | **123,6** |

Как видим из таблицы № 2 за 2001 год статья внеоборотные активы увеличились на 40% за счет приобретения программы 1С: Бухгалтерия, а основные средства снизились на 10% за счет начисления аммортизации.

Оборотные активы возросли на 23,6% в связи с увеличением доли срочной дебиторской задолженности, которая возросла с увеличением клиентов и объемов отгруженных товаров (в том числе с отсрочкой платежа), просроченная дебиторская задолженность отсутствует.

Уменьшение доли денежных средств на 90,1% в связи с вовлечением их в хозяйственный оборот организации.

Собственный капитал организации увеличился на 192,3% в связи с увеличением прибыли организации, что говорит об устойчивом финансовом положении организации.

Привлеченный капитал также увеличилась на 23,6% в связи с увеличением краткосрочных пассивов на 22,9%, в связи с выдачей товарных кредитов постоянным клиентам (поставка товара с отсрочкой платежа), просроченная кредиторская задолженность также отсутствует.

Формализованными критериями имевших место качественных изменений в имущественном положении предприятия и степени их прогрессивности выступают также и такие показатели, как доля активной части основных средств, коэффициент годности, удельный вес быстрореализуемых активов, удельный вес дебиторской задолженности. По данным приведенного баланса, динамика имущественного положения предприятия может быть охарактеризована следующем образом таблица № 1.3.

Таблица № 1.3

Изменение имущественного положения организации.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | На начало года | На конец года | Структура прироста  руб. |
| Всего имущества | 3792 | 4685 | +893,0 |
| в том числе:  Иммобилизированные активы 10 9 -1,0  Мобильные активы:  запасы 1 1 0,0  дебиторская задолженность 638 4353 + 3715,0  прочие оборотные активы 3143 312 - 2831,0 | | | |

Балансу ООО «Провиант-Опт» можно дать признак «хороший» так как у него:

1) валюта баланса в конце отчетного периода увеличилась по сравнению с началом на 893 тыс. руб.;

2) темпы прироста оборотных активов выше, чем темпы прироста внеоборотных активов на 9,6% (Т пр внеоборотных активов 14% - Т пр оборотных активов 23,6%)

3) темпы прироста дебиторской и кредиторской задолженности примерно одинаковые.

Результативность и экономическая целесообразность функционирования организации измеряются абсолютными и относительными показателями: прибыль, уровень валовых доходов, рентабельность и др. Используя приведенные алгоритмы, сделаем расчет основных показателей рентабельности:

Прибыль отчетного периода: П б = 77 тыс. руб.;

Чистая прибыль: П ч = П б – Платежи в бюджет за счет прибыли = 77 тыс. руб. – 33 тыс. руб. = 44 тыс. руб.;

Рентабельность авансированного капитала:

Р ак = П ч : БП = 44 : 4685 = 0,9%

Рентабельность собственного капитала:

Р ск + П ч : СК = 44 : 38 =116%

Приведенные показатели также не имеют нормативных значений, зависят от множества факторов и существенно варьируют по торговому предприятию, его размера, структуры активов и источников средств. Для анализируемого предприятия ООО «Провиант-Опт» характерно исключительно высокое значение показателя «Рентабельность собственного капитала», что объясняется относительно небольшой величиной собственного капитала, высокой оборачиваемостью средств.

Несложным, но весьма эффективным по своим аналитическим возможностям является вертикальный анализ отчета о прибылях и убытках таблица № 1.4.

Ее назначение – характеристика динамики удельного веса основных элементов валового дохода предприятия, коэффициентов рентабельности продукции, влияния факторов на изменение в динамике чистой прибыли.

Таблица № 1.4

Вертикальный анализ финансовых результатов.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | 2001 год | |
| Руб. | % |
| 1. Всего доходов и поступлений (стр.010 + стр. 060 + стр. 080 + стр. 090 + стр. 120) | 3821 | 100 |
| 2. Общие расходы финансово-хозяйственной деятельности (стр. 020 + стр. 030 + стр. 040 + стр. 070 + стр. 100 + стр. 130) | 3744 | 97,98 (2) |
| 3. Выручка от реализации (стр. 010) | 3821 | 100 (2) |
| 4. Затраты на производство и сбыт продукции стр. 020 + стр. 030 + стр. 040) | 3662 | 95,84(3) |
| 5. Прибыль (убыток) от реализации (стр. 050) | 159 | 4,16(3) |
| 6. Доходы по операциям финансового характера (стр. 060 + стр. 080) | - | - |
| 7. Расходы по операциям финансового характера (стр. 070) | - | - |
| 8. Прочие доходы (стр. 090 + стр. 120) | - | - |
| 9. Прочие расходы (стр. 130) | - | - |
| 10. Прибыль (убыток) отчетного периода (стр. 140) | 77 | 2,01(2) |
| 11. Налог на прибыль (стр. 150) | 33 | 0,86(10) |
| 12. Чистая прибыль | 44 | 1,15(2) |

(2) В процентах к стр.1; (3) В процентах к стр.3; (10) В процентах к стр.10.

Основные выводы по данным, представленным в табл.1.4., делаются в результате анализа относительных показателей (гр. 2, 4 и т. д.). При этом:

увеличение показателя по стр. 3 свидетельствует о том, что все больший доход предприятие получает от основной деятель­ности;

уменьшение показателей по стр. 2 и стр. 4 — положительная тенденция;

рост показателя по стр. 5 благоприятен и свидетельствует об увеличении рентабельности продукции и относительном сниже­нии издержек производства и обращения;

рост показателей по стр. 10 и стр. 12 также указывает на положительные тенденции в организации; разные темпы изменения этих показателей в динамике могут быть вызваны в основном корректировкой систе­мы налогообложения;

показатель по стр. 11 характеризует долю балансовой прибыли, перечисляемой в бюджет в виде обязательных отчислений; рост этого показателя в динамике, происходящий как правило при увеличении ставок налогообложения, — нежелательное, но необходимое и не зависящее от предприятия явления.

Следует отметить, что показатель чистой прибыли является таковым лишь условно, поскольку он включает в себя платежи в бюджет за счет прибыли, которые могут быть выявлены лишь по данным учета.

1.3. Особенности аудита и классификация возможных нарушений при ведении операций расчетов с поставщиками и подрядчиками

В ходе аудиторской проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитор выполняет оп­ределенные процедуры для получения гарантий реального финансового положения клиента, однако некоторые нарушения могут остаться незамеченными. Любое подозрение аудитора о возможном нарушении, которые могут привести к материальным иска­жениям отчетности, заставляет аудитора расширить процедуры подтверждения, чтобы рассеять свои сомне­ния или подтвердить подозрения.

При проверке полноты и достоверности расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитор может выявить нарушения, которые классифици­руют следующие отклонения:

* от действующего законодательства;
* от нормативных актов, определяющих организацию и методологию

учета;

- вследствие несоблюдения в течение отчетного года принятой учетной политики отражения в бухгалтер­ском учете отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;

- из-за нарушения принципа отнесения доходов и расходов к своим отчетным периодам;

* вследствие несоблюдения тождества данных ана­литического учета оборотам и остаткам по счетам аналитического учета.

Аудитор ответственен за выявление нарушений. Заключение аудитора должно гарантировать, что нарушения в отчетности предприятия нет, или они выявлены полностью, или что ошибки исправлены.

Для снижения риска нарушений ауди­тору следует знать типичные, традиционные нарушения. Зачастую при проведении аудиторской проверки нарушения могут быть обнаружены уже в самих документах. Недостоверность бухгалтерских документов имеетместо при наличии следующих признаков:

* неправильность оформления и заключения договоров комиссии, договоров поставки товаров (ГК РФ ч.2., гл. 30, 51)
* неправильность оформления (использованы бланки не установленной формы, незаполнены все необходимые реквизиты, использованы лишние или не надлежащие реквизиты);
* отражение заведомо незаконных по содержанию операций;
* отражение хозяйственных операций, которые в действительности на

предприятии не выполнялись (полностью или частично);

* наличие подложных документов (материальный подлог) и документов, содержащих заведомо ложные сведения (интеллектуальный подлог);
* наличие документов, содержащих случайные ошибки.

Практически все нарушения допускаемые бухгалтерами можно классифицировать следующим образом:

* ошибки в ведении учета (отсутствие системы в ведении учета, случайные ошибки);
* повторяющиеся ошибки (незнание правил ведения бухучета, незнание

налогового законодательства).

При накоплении опыта аудитор может набрать неог­раниченный перечень ошибок и с целью удобного пользования при проверках и составлении отчета закодировать их в соответствии с выше упомянутой классификацией. Способы нарушения законности и совершения злоупотреблений в организациях весьма многообразны. К таким ошибкам, как правило, приводят дефекты в организации хозяйственной деятельности, облегчающие совершение злоупотреблений, а именно:

* нарушение порядка хранения, получения и отпуска материальных ценностей и денежных средств;
* учет посреднической деятельности должен вестись на отдельном субсчете (то есть должен быть обеспечен раздельный учет);
* несоблюдение хозяйственной дисциплины и правил совершения операций, установленных действующими положениями и инструкциями;
* неправильное оформление документов;
* неудовлетворительная постановка учета (запущен­ность, отставание, недостоверность и т.д.);
* неэффективность текущего контроля и недостаточная действенность внутреннего аудита.

Во многих случаях граница между нарушениями условна, не исключаются также случаи их возможного переплетения. Чтобы вскрыть нарушения или злоупотребления, совершенные в организации в первую очередь нужно внимательно изучить первичные документы. Иногда достаточно визуального исследования документа, чтобы выявить совершенное злоупотребление (исправления, следы подклейки, подчисток, травления, приписок и других изменений цифровых и иных записей. Особое внимание следует обращать на оттиски штампов и печатей. Чаще злоупотребления обнаруживаются при сверке записей в документах с фактическим состоянием и движением ценностей. Нарушения законности и

договорной дисциплины нередко скрываются за внешне правильно оформленными документами.

Согласно «Положения об учете и отчетности в РФ» организации должны применять типовые формы с запол­нением их по утвержденным правилам. Нарушения правил составления, и оформления документов могут быть раз­личными. Проверка документов с точки зрения соблю­дения этих правил дает возможность выявить не только нарушения, но и скрываемые за ними злоупотребления. При обнаружении нарушений следует тщательно изучить их причины и проверить связь с возможными хищения­ми или иными злоупотреблениями. Проверка подлинности документов и содержащихся в них реквизитов и запи­сей способствует выявлению подлогов. Осмотр докумен­тов с целью выявления подделки должен со­четаться с проверкой соблюдения правил составления и оформления документов. Нарушение установленных правил составления, и оформления документов во мно­гих случаях бывает связано с подделкой документов. Для ее выявления необходима проверка отраженных в доку­менте операций по существу. Целесообразно использо­вание и некоторых приемов выявления подделок (со­поставление разных экземпляров одного и того же документа, копии документа с подлинником и т.п.).

Аудитор должен проверить причину нарушений, выяснить их подлинный характер и возможные последствия. Проведение проверки соответствия отраженных в документах операций установленным правилам позволяет выяснить правомерность хозяйственных операций и обнаружить факты нарушения правил отпуска материалов сторонним организациям и частным лицам, передачи ТМЦ другому материально-ответственному лицу без проведения инвентаризации, бестоварные операции по переброске материала с одного объекта на другой, нарушение сроков сдачи отчетов и др.

Используя метод встречной проверки, можно выявить злоупотребления, при которых двусторонние операции получают разное отражение у каждой из сторон (неоприходование полученных от поставщиков ТМЦ, наличие бестоварных операций и др.).

Формирование затрат, относимых на себестоимость посреднических услуг, должен осуществляться в общем порядке на основе Положения о составе затрат. Необходимо обратить внимание на порядок учета счетов-фактур, поступающих посреднику и относящихся к возмещаемым расходам. Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 утверждены Правила ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость. В соответствии с их пунктом 3 поверенные (комиссионеры) хранят счета-фактуры, полученные от продавцов по приобретенным для доверителя (комитента) товарам, в журнале учета полученных счетов-фактур. На мой взгляд, эти счета не должны регистрироваться в книге покупок, хотя это прямо и не предусмотрено пунктом 11 указанного выше Постановления. Этот вывод следует из того, что в соответствии с пунктом 24 Постановления в книге продаж регистрируется счет-фактура, выписанный доверителю (комитенту) только в части посреднического вознаграждения.

Должник, просрочивший исполнение, отвечает перед кредитором за убытки, причиненные просрочкой, и за последствия случайно наступившей во время просрочки невозможности исполнения (ГК ч.1, гл. 25, ст. 406).

Если вследствие просрочки должника исполнение утратило интерес для кредитора, он может отказаться от принятия исполнения и требовать возмещения убытков.

Должник не считается просрочившим, пока обязательство не может быть исполнено вследствие просрочки кредитора.

Просрочка должника имеет место, если должник не выполняет обязательство в установленный срок или по требованию кредитора, когда обязательство должно исполниться немедленно (ст. 314 ГК) или досрочно (ст. 351 ГК).

Кредитор считается просрочившим, если он отказался принять предложенное должником надлежащее исполнение или не совершил действий, предусмотренных законом, иными правовыми актами или договором либо вытекающих из обычаев делового оборота или из существа обязательства, до совершения которых должник не мог исполнить своего обязательства (ГК ч.1, гл. 25, ст. 406).

В условиях спада экономической активности и, как следствие этого, кризиса неплатежей достаточно распространенной является ситуация неполучения денег предприятием-кредитором за отгруженный заказчику товар, в результате этого на балансе предприятия образуется дебиторская задолженность, возможность погашения которой весьма сомнительна. Предприятие-кредитор должно принять все меры, которые могут способствовать погашению дебиторской задолженности. Можно говорить об истребованной и не истребованной дебиторской задолженности. Истребованная дебиторская задолженность подлежит списанию по истечении срока исковой давности (ГК ч.1, гл. 12), который составляет три года, при этом убыток от ее списания уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в общеустановленном порядке. Что касается не истребованной дебиторской задолженности, то поскольку предприятие-кредитор не предпринимает должных мер к взысканию оплаты с должника, то и требования законодательства к порядку ее отражения в бухгалтерском учете и списания гораздо более жестче. В бухгалтерском учете это отражается следующими проводками

Д т 62 К т 90 отражается выручка от реализации товара.

Если по истечении 3 года дебиторская задолженность не была погашена, то она должна быть списана на убытки.

Д т 99 К т 62 списана не истребованная дебиторская задолженность.

и одновременно

Приход 007 отражена за балансом не истребованная дебиторская задолженность

При этом сумма списанной дебиторской задолженности не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Также может быть и случай, когда предприятие-должник впоследствии погасило свою задолженность перед предприятием-кредитором уже после ее списания на убытки предприятием-кредитором.

Д т 51 К т 99 погашена списанная ранее в убыток дебиторская задолженность.

и одновременно

Расход 007 с забалансового учета списана погашенная дебиторская задолженность

Сумма денежных средств, полученная предприятием-кредитором в погашение списанной ранее на убытки дебиторской задолженности, рассматривается уже как внереализационный доход, и должна быть включена в состав налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Должен соблюдаться в Российской Федерации установленный предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке в сумме 60 тысяч рублей на основании решения Совета директоров Банка России от 6 ноября 2001 г. (протокол № 25).

При проверке хозяйственных операций с позиций соблюдения законности, финансовой и договорной дисциплины рас­смотренные приемы документальной проверки аудитор может дополнить обследованием на месте, экспертной оценкой и другими приемами. Приемы экономического анализа хозяйственной деятельности организации можно использо­вать не только для выявления внутренних резервов про­изводства, но и для выявления нарушений. При проверки, у аудитора нет полной гарантии выявления всех отклонений и нарушений. Работа аудитора это логическая работа и он естественно имеет право на ошибки по разным причинам: проверка не всех подряд документов, разночтение нормативных актов, невнимательность к проверке отдельных участков или документов и т.д.

1.4. Изучение и оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля ООО «Провиант-Опт»

Настоящее правило (стандарт) подготовлено для регламентации аудиторской деятельности и соответствует Временным правилам ауди­торской деятельности в Российской Федерации, утвержденным Указом Президента Российской Федерации № 2263 от 22 декабря 1993 года.

На основания правила (стандарта) аудитор должен изучить и оценить систему бухгалтерского учета и систему внутреннего контроля ООО «Провиант-Опт».

Задачей аудитора для изучения и оценки системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля фирмы является:

а) описание понятия системы внутреннего контроля и ее составля­ющих;

б) формулировка основных требований, предъявляемых к изучению и оценке аудитором системы бухгалтерского учета ООО «Провиант-Опт» в ходе аудита;

в) формулировка основных требований, предъявляемых к изучению и оценке надежности системы внутреннего контроля;

г) описание особенностей изучения и оценки систем бухгалтерско­го учета и внутреннего контроля.

При осуществлении аудита требования данного правила (стандарта) являются обязатель­ными для аудиторской организации, предусматривающего подготовку официального аудиторского заклю­чения, за исключением тех его положений, где прямо указано, что они носят рекомендательный характер.

В случае отклонения при выполнении конкретного задания от обязательных требований данного правила (стандарта) аудиторская организация в обязательном порядке должна отметить это в своей рабочей документации и в письменном отчете руководству ООО «Провиант-Опт».

В ходе аудиторской проверки аудитор обязан разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется на ООО «Провиант-Опт», и при этом изучить и оценить те средства контроля, на основе которых он собирается определить суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур.

Масштаб и особенности системы внутреннего контроля, а также степень их формализации должны соответствовать размерам ООО «Провиант-Опт» и особенностям его деятельности. Аудитор в ходе аудиторской проверки обязан получить достаточную убежденность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемой организации. Особенности внутреннего контроля могут способствовать формированию убежденности.

Аудитор убежден, что он может опереться на соответствующие средства контроля, он получает возможность проводить аудиторские процедуры менее детально или более выборочно, чем он делал бы в противном случае, а также может внести изменения в суть применяемых аудиторских процедур и в предполагаемые затраты времени на их осуществление.

При оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля в ООО «Провиант-Опт» аудиторская организация использовала не менее трех следующих градаций:

а) высокая;

б) средняя;

в) низкая.

Изучение и оценка особенностей системы бухгалтерского учета, изучение и оценка системы внутреннего контроля должны в обязательном порядке документироваться аудиторской организацией в ходе аудиторской проверки. При проведении и документировании этой работы используются следующие типовые формы: специально разработанные тестовые процедуры; перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии; специальные бланки и проверочные листы; блок-схемы и графики; перечни замечаний, протоколы или акты.

Рассмотрим более подробно тесты проверки состояния внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетных операций таблица № 1.5.

### Таблица № 1.5

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Вопросы (тесты) | Да | Нет | Символы | Выводы и решения аудитора |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Имеются ли соответствующие договоры на все поставки продукции | Да | - | У4 | Контроль удовлетворительный |
| 2 | Сверки с поставщиками производятся:  2.1. Ежеквартально  2.2. На конец года | Да  Да | -  - | У3 | Вероятность ошибок незначительна |
| 3 | Сверки охватывают поставщиков на:  3.1. 100%  3.2. 50% | Да  - | -  - | У3  - | Вероятность ошибок незначительна |
| 4 | Принимает ли участие бухгалтер в составлении акта на выявление расхождений между фактически приходуемыми ТМЦ и значащимися на счетах учета расчетов с поставщиками и подрядчиками | Да | - | У2 | Вероятность ошибок незначительна |
| 5 | Право на получение доверенности на ТМЦ от поставщиков предоставлено:  5.1. Лицом, зафиксированным в приказе  5.2. Нет ограничений | Да | - | У4 | Приказ отвечает установленным требованиям |
| 6 | Регистрируются ли счета-фактуры поставщиков в отдельном журнале | Да | - | У3 | Контроль удовлетворительный |
| 7 | Полностью ли доставляются материальные ценности на предприятие, т.е. нет ли случаев недостач, расхождений | Да | - | У4 | Вероятность ошибок маловероятна |
| 8 | Своевременно предъявляются претензии поставщикам (если нет указать причину) | Да | - | У4 | Вид деятельности посреднические услуги (договор комиссии) |
| 9 | Применяются ли штрафные санкции к поставщикам за невыполнение ими договорных обязательств | - | Нет | У4 | Вероятность ошибок маловероятна |
| 10 | Оформляется ли документально возврат ТМЦ на соответствие качеству, указанному в счетах товарно-транспортных накладных | - | Нет | У4 | Вероятность ошибок незначительна |
| 11 | Осуществляется ли завоз ТМЦ по письмам предприятия без наличия договоров | - | Нет | У4 | Вероятность ошибок незначительна |
| 12 | Разработана ли типовая схема корреспонденции счетов (по дебету и кредиту сч.60) для отражения хозяйственных операций | Да | - | У3 | Вероятность ошибок невелика |
| 13 | Своевременно ли поступают в бухгалтерию документы поставщиков на оприходование ТМЦ материально- ответственными лицами | - | Нет | У2 | Выборочно проверить документы |
| 14 | Осуществляет ли бухгалтер пересчет сумм, указанных в счетах | Да | - | У4 | Вероятность ошибок невелика |
| 15 | Сверяет ли бухгалтер цены, указанные в счетах, с договорными | Да | - | У3 | Вероятность ошибок незначительна |
| 16 | Проверяются ли сроки возникновения задолженности | Да | - | У3 | Вероятность ошибок невысока |
| 17 | Проверяются ли главным бухгалтером записи по расчетным операциям в учетных регистрах | Да | - | У3 | Вероятность ошибок незначительна |
| 18 | Установлен ли и как соблюдается график документооборота по расчетным операциям | Да | - | У4 | Вероятность ошибок незначительна |
| 19 | Ведется ли аналитический учет по каждому виду расчетов | Да | - | У4 | Вероятность ошибок незначительна |
| 20 | Имеют ли место факты возникновения и отражения в учете кредиторской задолженности, не подтвержденные первичными документами | - | Нет | У3 | Вероятность ошибок невысока |

Примечание: У1 – низкий уровень, У2 – ниже среднего уровня, У3 – средний уровень, У4 – высокий уровень.

В соответствии с правилами (стандартов) аудиторской деятельности аудиторская организация самостоятельно разрабатывает методики и порядок изучения и оценки системы бух­галтерского учета и внутреннего контроля, а также планируют проце­дуры аудиторской проверки в зависимости от результатов такого изу­чения и оценки. Снижение объема и детальности отдельных аудиторс­ких процедур, произведенное в результате изучения особенности средств контроля ООО «Провиант-Опт», должно быть во всех таких случаях надлежащим образом аргументировано.

Поскольку мнение аудитора об организации системы бухгал­терского учета и эффективности системы внутреннего контроля явля­ется основанием для планирования степени детальности и выборочности проведения аудиторских процедур, то соответственно отсутствие документирования или ненадлежащее документирование особеннос­тей системы бухгалтерского учета проверяемой организации, а также результатов изучения и оценки системы внутреннего контроля ООО «Провиант-Опт» может служить в случае предъявления претензий к аудитору доказательством низкого качества оказываемых им услуг.

Серьезные недостатки системы бухгалтерского учета и систе­мы внутреннего контроля, отмеченные в ходе аудиторской проверки, а также рекомендации по их устранению следует отражать в письменной информации (отчете) аудитора руководству ООО «Провиант-Опт».

Аудитор в ходе планирования и непосредственного проведения аудиторской проверки обязан достичь понимания системы бухгалтер­ского учета ООО «Провиант-Опт».

Знакомство с системой бухгалтерского учета включает в себя изучение, анализ и оценку сведений о следующих сторонах хозяйствен­ной деятельности ООО «Провиант-Опт»:

а) учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского учета;

б) организационная структура подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетности;

в) распределение обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовки отчетности;

г) организация подготовки, оборота и хранения документов, отра­жающих хозяйственные операции;

д) порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бухгал­терского учета, формы и методы обобщения данных таких регистров;

е) порядок подготовки периодической бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета;

ж) роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовки отчетности;

з) критические области учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок;

и) средства контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

Аудиторская организация в ходе аудиторской проверки обязана проверить соответствие организации системы бухгалтерского учета ООО «Провиант-Опт» действующим нормативным документам и отразить в рабочей документации аудитора случаи отмеченных нарушений.

Следует иметь в виду, что система бухгалтерского учета ООО «Провиант-Опт» может считаться эффективной, если в ходе фиксации хозяйственных операций выполняются следующие требования:

а) операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;

б) операции в учете зафиксированы в правильных суммах;

в) операции правильно и в соответствии с действующими нормативными положениями и учетной политикой отражены на счетах бухгалтерского учета;

г) зафиксированы детали операций, имеющие существенное значение для учета и отчетности;

д) ограничена возможность появления злоупотреблений.

В ходе аудиторской проверки необходимо ознакомиться с внутренними документами ООО «Провиант-Опт», касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учета, и определить, в какой мере реальное состояние дел соответствует положениям вышеперечисленных документов. В необходимых случаях для такой сверки рекомендуется прослеживать движение отдельных сумм в учете от первичных документов до их вклада в отчетные документы.

Аудитор в ходе аудиторской поверки должен принимать во внимание, что система внутреннего контроля ООО Провиант-Опт» должна включать в себя:

а) надлежащую систему бухгалтерского учета;

б) контрольную среду;

в) отдельные средства контроля.

Контрольная среда, под которой понимаются осведомленность и практические действия руководства ООО «Провиант-Опт», направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, включает в себя:

а) стиль и основные принципы управления данным ООО «Провиант-Опт»;

б) организационную структуру ООО «Провиант-Опт»;

в) распределение ответственности и полномочий;

г) осуществляемую кадровую политику;

д) порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;

е) порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;

ж) соответствие хозяйственной деятельности ООО «Провиант-Опт» в целом требованиям действующего законодательства.

Руководство ООО «Провиант-Опт» несет ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего конт­роля. От него зависит, чтобы система внутреннего контроля отвечала размерам и специфике деятельности организации, функ­ционировала регулярно и эффективно. В ООО «Провиант-Опт» в соответствии с его учредительными документами или правилами внут­реннего распорядка может быть назначен ревизор, создана ревизион­ная комиссия или организован отдел «внутреннего аудита», которым может быть передана часть функций по поддержанию системы внут­реннего контроля.

Эффективная организационная структура ООО «Провиант-Опт» предполагает оправданное разделение ответственности и полномочий сотрудников. Она препятствует попыткам от­дельных лиц нарушать требования контроля и обеспечивает разделение несовместимых функций, функции данного сотрудника являются несов­местимыми, если их сосредоточение у одного лица может способство­вать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затрудняет обнаружение таких ошибок и нарушений. В ООО «Провиант-Опт» подлежат распределению между различными лицами такие функции, как:

а) непосредственный доступ к активам ООО «Провиант-Опт»;

б) разрешение на осуществление операций с активами;

в) непосредственное осуществление хозяйственных операций;

г) отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Надлежащее функционирование системы внутреннего контро­ля зависит также от сотрудников, которым поручена соответствующая деятельность. В ООО «Провиант-Опт» существует система отбора, найма, продвижения по службе, обуче­ния и подготовки кадров обеспечивает высокую квалификацию и честность соответствующего персонала.

Аудитор убежден в применении на проверяемом им ООО «Провиант-Опт» таких процедур внутреннего контроля, как:

а) арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей;

б) проведение сверок расчетов;

в) проверка правильности осуществления документооборота и на­личия разрешительных записей руководящего персонала;

г) проведение в соответствии с установленным порядком периоди­ческих плановых и внезапных инвентаризаций кассовой наличности на предмет выяснения соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию;

д) использование для целей контроля информации из источников, расположенных вне данного ООО «Провиант-Опт»;

е) осуществление мер, направленных на физическое ограничение доступа несанкционированных лиц к активам предприятия, к системе ведения документации и записей по бухгалтерским счетам;

ж) исследование динамики хозяйственных показателей, сравнение плановых и сметных хозяйственных показателей с фактически имев­шими место и выяснение причин существенных расхождений.

Аудитор оценил систему внутреннего контроля ООО «Провиант-Опт» не менее чем в следующие три этапа:

а) общее знакомство с системойвнутреннего контроля;

б) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;

в) подтверждение достоверностиоценки системы внутреннего кон­троля.

Аудиторская организация может принять решение о применении в своей деятельности большего количества этапов оценки системы внут­реннего контроля, чем три вышеупомянутые, проводить оценку более детально и тщательно.

а) Общее знакомство с системой внутреннего контроля.

Аудиторской организации в начале работы получила общее представление о специфике и масштабе деятельности ООО «Провиант-Опт» и системе его бухгалтерского учета. По итогам перво­начального знакомства аудиторская организация приняла реше­ние о том, что она может сделать попытку полагать­ся в своей работе на систему внутреннего контроля подлежащего проверке, тогда ей следует осуще­ствить первичную оценку надежности системы внутреннего контроля.

б) Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля.

Процедура первичной оценки надежности системы внутренне­го контроля осуществляется на основе методики и приемов, которые аудиторская организация разрабатывает самостоятельно, но с учетом требований настоящего правила (стандарта) аудиторской деятельности.

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

а) следует проверять на предмет надежности средств контроля бух­галтерскую и хозяйственную документацию ООО «Провиант-Опт» всего отчетного периода, а не только избранных периодов времени;

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

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

По итогам процедуры первичной оценки надежности ауди­торская организация оценила надежность всей системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля как «высокую». В этом случае аудиторская организация планирует аудиторские процедуры исходя из этого предположения, но не доверяет данной системе абсолютно.

в) Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

Аудиторская организация, принявшая по итогам процедуры «высокой» оценки решение о доверии системе внутреннего контроля и цельным средствам контроля, в ходе аудиторской проверки осуществляет процедуры подтверждения достоверности этой системы.

Процедуры подтверждения достоверности системы, внутреннего контроля и отдельных средств контроля осуществлялись на методики и приемов, которые разрабатывались аудиторской организацией самостоятельно, но с учетом требований настоящего (стандарта) аудиторской деятельности.

Аудиторские процедуры, проводимые для проверки работоспособности и надежности системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля, называются тестами средств контроля.

В ходе аудиторской проверки аудитор разобрался в системе бухгалтерского учета, которая применяется на ООО «Провиант-Опт», изучил и оценил средства контроля присутствующие в организации. Масштаб и особенности системы внутреннего контроля, соответствуют размерам ООО «Провиант-Опт» и особенностям его деятельности. Аудитор в ходе аудиторской проверки получил достаточную убежденность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемой организации. Особенности внутреннего контроля могут способствовать формированию убежденности. При проведении и документировании этой работы аудитор использовал перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии.

Аудиторская организация в ходе аудиторской проверки проверила соответствие организации системы бухгалтерского учета ООО «Провиант-Опт» действующим нормативным документам.

Следует иметь в виду, что система бухгалтерского учета ООО «Провиант-Опт» может считаться эффективной.

Аудитором было выявлено незначительное нарушение это не своевременное поступление в бухгалтерию ООО «Провиант-Опт» документов от поставщиков на поступление товаров (присутствуют копии приходных накладных переданных средствами факсимильной связи, оригиналы документов отправлены почтой от Комитента из-за нахождения его в городе Санкт-Петербурге).

Все этапы оценки системы внутреннего контроля надлежащим образом документируются с указанием аргументов, которыми руководствовалась аудиторская организация, давая соответствующую оценку надежности всей системе или отдельным средствам контроля принимая решение, оказывающее влияние на планирование аудиторских процедур.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ АУДИТА РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Разнообразие участников расчетных операций и форм расчетов между ними создают предпосылки для нарушений при осуществлении расчетных операций и поэтому требуют постоянного контроля за их проведением и отражением в учете.

Цель аудита расчетных операций – оценка правильности организации учета расчетов на предприятии, подтверждение законности образования различных видов дебиторской и кредиторской задолженности, ее достоверности и реальности погашения.

В процессе аудиторской проверки расчетных операций следует руководствоваться следующими нормативными документами:

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ.

2. Правила (стандарты) аудиторской деятельности.

3. Гражданский кодекс РФ (часть 1 от 30.11.94г. № 51-ФЗ, в ред. Федерального закона от 15.05.2001 г. № 54-ФЗ; часть 2 от 26.01.96г. № 14-ФЗ, в ред. Федерального закона от 17.12.99 г. № 213-ФЗ).

4. Налоговый кодекс РФ (часть 1 oт 31.07.97 г. № 146-ФЗ, в ред. Фе­дерального закона от 24.03.2001 г. № 118-ФЗ, часть 2 от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ, в ред. Федерального закона от 30.05.2001 г. № 71-ФЗ).

5. Указ Президента РФ от 20.12.94 г. № 2204 "Об обеспечении право­порядка при осуществлении платежей по обязательствам за поставку то­варов (выполнение работ или оказание услуг)", в ред. Указа Президента РФ от 31.07.95 № 783.

6. Постановление Правительства РФ oт 26.09.94 г. № 1094 "Об оформле­нии взаимной задолженности предприятии и организаций векселями едино­го образца и развитии вексельного обращения" (в ред. Постановления Пра­вительстваРФ от 27.12.95 г. № 1295).

7. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной

дея­тельности организаций и инструкция по его применению, утв. Приказом МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

8. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Рос­сийской Федерации, утв. Приказом МФ РФ от 29.07.98 г. № 34н (в ред. Приказа МФ РФ от 24.03.2000 г. № 31н).

9. Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика организа­ции" (ПБУ 1/98), утв. Приказом МФ РФ от 09.12.98 г. № 60н (в ред. Приказа МФ РФ от 30.12.99 г. № 107н).

10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансо­вых обязательств, утв. Приказом МФ РФ от 13.06.95 г. № 49.

11. Письмо МФ РФ or30.10.92r. № 16-05/4 "О порядке отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, совершае­мых на бартерной основе".

12. Указания по отражению в бухгалтерском учете операций, связан­ных с осуществлением договора простого товарищества, утв Приказом МФ РФ от 24.12.98 г. № б8н.

13. Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации, утв. ЦБ РФ 12.04.2001 г. № 2-П.

14. Инструкция МНСРФ от 15.06.2000 г. № 62 "О порядке исчисле­ния и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций".

15. Методические рекомендации по применению главы 21 "Налог на добавленную стоимость" Налогового кодекса Российской Федерации, утв. Приказом МНС РФ от 20.12.2000 г. № БГ-3-03/447 (в ред. Приказа МНС РФ от 22.05.2001 г. № БГ-3-03/156).

16. Методика аудиторской деятельности "Налоговый аудит и другие сопутствующие услуги по налоговым вопросам. Общение с налоговыми органами", одобрена Комиссией по аудиторской деятельности при Пре­зиденте РФ 11.07.2000 г. протокол № 1.

Правильная организация расчетных операций обеспечивает устойчивость оборачиваемости средств организации, укрепление договорной и расчетной дисциплины и улучшение финансового состояния. Кроме того, правильная (рациональная) организация расчетных операций, правильность постановки их учета предупреждают негативные последствия по этим операциям. Поэтому аудиторской проверке подвергаются все расчетные операции организации-заказчика – различными приемами и методами контроля.

Проверка состояния законности и целесообразности включает расчеты с поставщиками и подрядчиками (сч. 60). Кроме того, проверке подвергаются субсчета и аналитические счета по указанным синтетическим счетам.

При проверки расчетных операций аудитор должен учитывать особенность организации, использующие рабочий план счетов.

Целесообразно сначала выявить наличие, соответствие данных бухгалтерского учета и отчетности остаткам той или иной задолженности, затем установить дату и характер ее возникновения. Законность и реальность, а также пути своевременного погашения задолженностей и укрепления расчетно-платежной дисциплины определяются посредством проведения фактического и документальных форм контроля.

Источником контрольных данных для проведения аудиторских проверок являются записи по соответствующим счетам бухгалтерского учета в учетных регистрах и первичных документах, а также в Главной книге и отчете. Поэтому аудитор должен установить: имеется ли в организации нормативная база данных, которой должен пользоваться бухгалтер данного участка учета; перечень применяемых первичных документов, порядок их возникновения, система нумерации, заполнения всех реквизитов в первичных документах, наличие регистрационных журналов; наличие оборотных ведомостей, состояние аналитического учета и технологии обработки первичных документов по учету расчетных операций от приема до сдачи в архив; как организован и насколько эффективен внутрихозяйственный контроль расчетных операций; состояние системы бухгалтерского учета расчетных операций.

Проверку состояния расчетов с поставщиками и подрядчиками рекомендуется начинать (по мере необходимости) с инвентаризации, если они имеются к моменту проведения проверки. В процессе такой проверки необходимо установить, нет ли пропуска сроков исковой давности по расчетам с поставщиками и подрядчиками, реальность, причины и виновность лиц в пропуске сроков исковой давности; тождество расчетов с банками, вышестоящими органами, с бюджетом, внебюджетными фондами; правильность и обоснованность списания сомнительных долгов, если таковые имеются, а также числящихся на балансе сумм других задолженностей; достоверность предъявленных к дебиторам претензий, подтверждаются ли претензии договорными обязательствами, предъявлены ли иски на взыскание этих задолженностей в судебном порядке.

Аналитическое исследование материалов инвентаризации расчетов даст аудитору возможность сосредоточить внимание на более тщательной проверке расчетных операций, где выявлены: отсутствие внутреннего контроля; расхождения; неувязки; сомнительность в законности или реальности операций.

2.1. Источники информации для проверки и методы сбора аудиторских доказательств

Источниками информации для проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками являются: договоры поставки продукции (выполнения работ, оказания услуг), накладные, счета-фактуры, акты сверки расчетов, протоколы о зачете взаимных требований, акты инвентаризации расчетов, векселя, копии платежных документов, книга покупок, книга продаж, учетные регистры (журналы-ордера, ведомости) по счету 60, Главная книга, бухгалтерская отчетность, Положение об учетной политике предприятия и др.

В ходе аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками должны быть решены следующие задачи:

* проверка правильности оформления первичных документов по прибытию товарно-материальных ценностей и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности;
* подтверждение своевременности погашения и правильности отражения бухгалтерского учета кредиторской задолженности;
* проверка правильности оформления первичных документов по поставке и оказанию услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности;
* подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности;

Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками предусматривает, прежде всего, изучение договоров поставки товаров и других хозяйственных договоров на оказанные предприятию услуги, выполнен­ные работы. Эти договоры должны отвечать требованиям Гражданского кодекса РФ (часть 1, главы 9 - 18). К числу важнейших требований при осуществлении сделок на поставку товаров (работ, услуг) помимо соблю­дения формы договора относятся также полнота и своевременность ис­полнения сторонами обязательств вне зависимости от срока договора. Сделки, осуществляемые сторонами умышленно без соблюдения уста­новленной Гражданским кодексом РФ формы, не в полном объеме или несвоевременно, считаются ничтожными (недействительными).

Аудитор установливает наличие договоров поставки по прове­денным сделкам, правильность их оформления, дату возникновения и причину образования просроченной задолженности. Далее, как правило, выборочно проверяются расчетные операции с поставщиками по данным расчетно-платежных документов и учетных регистров по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". В состав выборки включаются постав­щики, расчетные операции с которыми осуществляются систематически, или суммы расчетов с которыми существенны. В процессе проверки выяс­няется дата проведения и характер операций, правильность применения цен по поступившим ценностям, полнота их оприходования, обоснован­ность выделения НДС.

При поступлении товарно-материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы (неотфактурованные поставки), устанав­ливается, не числятся ли эти поcтупившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути (дебиторская задолженность). Определяется также, проводилась ли инвентаризация и сверка расчетов, предъявлялись ли штрафные санкции к поставщикам при нарушении договорных обяза­тельств, обоснованность начисленных или полученных сумм штрафных санкций. При необходимости может быть проведена контрольная инвен­таризация ценностей и расчетов, встречная сверка документов и регистров учета на проверяемом предприятии и у поставщиков.

Следует проконтролировать правильность корреспонденции счетов, ука­занной в учетных регистрах.

Кредитовые записи по счету 60 "Расчеты с по­ставщиками и подрядчиками” сверяют с дебетовыми записями по счетам 08 “Вложения во внеоборотные активы”, 10 “Материалы”, 15 “Заготовление и приобретение материальных ценностей”, 19 “Налог на добавленную стои­мость по приобретенным ценностям”, 41 “То­вары”, 44 “Расходы на продажу” и др.

Дебетовые записи по счету 60 “Расчеты с поставщиками и под­рядчиками” сверяют с кредитовыми записями по счетам 50 “Касса”, 51 “Рас­четные счета” и др.

Данные синтетиче­ского учета подтверждаются аналитическими данными. Итоговые записи по оборотам и остаток по счету 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" сверяются с данными Главной книги и бухгалтерским балансом.

Полнота оприходования поступивших от поставщиков товарно-материальных ценностей, обоснованность возмещения по ним НДС контролируется с помощью таких приемов, как прослеживание, сопоставление и др.

На основе изучения данных первичных документов и регистров анали­тического учета аудитор должен установить, погашается ли задолжен­ность поставщикам и подрядчикам в пределах сроков, указанных в догово­рах, выявить случаи просроченной кредиторской задолженности и прове­рить обоснованность списания такой задолженности на счет 91-1 “Прочие доходы”. Должно быть проверено, не списываются ли с кредита счета 60 “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” в затраты на производство суммы, не относящиеся к производственной деятельности предприятия.

Обнаруженные в ходе аудита ошибки и нарушения аудиторы регистрируют в рабочей документации и определяют их количественное влияние на показатели бухгалтерской отчетности.

Наиболее распространенные методы получения аудиторских доказательств, применяемые на конкретных участках аудита:

1) проверка арифметических расчетов клиента (пересчет) заключается в проверке арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и в выполнении независимых подсчетов.

Как правило, пересчет осуществляется выборочно. При про­ведении аудиторской выборки аудиторская организация обяза­на следовать установленным правилом (стандартом) аудитор­ской деятельности «Аудиторская выборка» требованиям.

ООО «Провиант-Опт» ведет бухгалтерский учет с применением компьютерных средств, аудиторская организация может осуществлять проверку расчетов, применяя ПК.

2) инвентаризация расчетов - прием, который позволяет получить точ­ную информацию о наличии имущества предприятия и ориентировочную информацию о его состоянии.

До начала проведения инвентаризации расчето в ООО «Провиант-Опт» аудиторская организация обязана:

• выяснить, как часто проводилась инвентаризация расчетов и финансовых обязательств;

• проверить бухгалтерскую документацию по ранее прово­дившимся в ООО «Провиант-Опт» инвентаризациям;

• ознакомиться с номенклатурой и объемами товарно-материальных ценностей;

• проанализировать систему учета товарно-материальных цен­ностей и систему контроля ООО «Провиант-Опт», выявить сла­бые и сильные стороны таких систем;

• обратить внимание на задолженность с истекшим сроком исковой давности.

3) проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных

операции позволяет аудиторской организации осуществлять кон­троль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, проверка правильности составления кореспонденции счетов;

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

4) подтверждение - получение информации о реальности остатков в кассе путем снятия остатков денежных средств и сверка с кассовой книгой, счетов расчетов по актам сверки взаиморасчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности аудиторская организация должна получить подтверждение в письменной форме, в том числе в кредитной организации, в которых открыты банковские счета.

Запросы на подтверждение рекомендуется готовить в виде документа от имени руководства ООО «Провиант-Опт» в адрес независимой (третьей) стороны. В них должно содержаться требование предоставить необходимую информацию непосредственно аудиторской организации.

При необходимости аудиторская организация может самостоятельно установить непосредственный контакт с независимой (третьей) стороной, которой был направлен запрос на подтверждение.

Аудиторская организация, получив от независимой (третьей) стороны информацию, которая расходится с учетными данными ООО «Провиант-Опт», должна применить дополнительные аудиторские процедуры для выяснения причин расхождения.

5) устный опрос персонала, руководства ООО «Провиант-Опт» и независимой (третьей) стороны может проводиться на всех этапах аудиторской проверки.

Результаты устных опросов записываются в виде протокола или краткого конспекта, в котором обязательно ука­зываются фамилия аудитора, проводившего опрос, а также фа­милия, имя, отчество опрошенного лица.

Для проведения типовых опросов аудиторская организация готовит бланки с перечнями вопросов. На этих бланках отмечаются ответы опрошенных лиц.

Письменная информация по итогам устных опросов приобщается аудиторской организацией к другим рабочим до­кументам аудиторской проверки.

6) проверка документов. Документальная информация может быть внутренней, внешней либо внутренней и внешней одно­временно. Документы, подготовленные и обработанные внутри ООО «Провиант-Опт», являются внутренними. Степень дове­рия аудиторской организации зависит от надежности средств внутреннего контроля за подготовкой и обработкой таких доку­ментов. Более убедительными, чем внутренние, являются внеш­ние документы — документы, подготовленные и отправленные ООО «Провиант-Опт» третьими лицами.

Проверка документов заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого ре­комендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском уче­те и проследить отражение 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 выборочно первичные документы, 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.

Прослеживание позволяет изучить нетипичные статьи, со­бытия и времени отраженния в документах клиента.

При определении категории операций, в отношении кото­рых следует применить процедуру прослеживания, аудитору ре­комендуется изучить кредитовые обороты по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отражен­ным в Главной книге, обращая внимание на нетиповые коррес­понденции счетов.

При проведении прослеживания следует выполнять требова­ния правила (стандарта) аудиторской деятельности «Аудитор­ская выборка».

8) аналитические процедуры — это анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей ООО «Провиант-Опт» с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выяснение причин таких ошибок и искажений.

Типичные виды аналитических процедур:

• сопоставление остатков по счетам расчетов за различные периоды;

• оценка соотношений между различными статьями отчет­ности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;

• сопоставление финансовых показателей деятельности ООО «Провиант-Опт» со средними показателями соответствую­щей отрасли экономики;

• сопоставление финансовой информации и нефинансовой (сведений о деятельности ООО «Провиант-Опт», не отра­жаемой напрямую в системе его бухгалтерского учета).

Для более эффективного сбора аудиторских доказательств ау­дитор обязан грамотно планировать, какие аналитические про­цедуры, в каком количестве и объеме необходимо выполнить для сбора нужных данных.

### 2.2. Уровень существенности и аудиторский риск

Основной целью аудита является установление досто­верности бухгалтерской отчетности ООО «Провиант-Опт» и соответствия совершенных ими финансовых и хозяй­ственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации. Аудиторская организация в ходе проведения проверок не должна устанавливать достовер­ность отчетности с абсолютной точностью, но обязана уста­новить ее достоверность во всех существенных отношениях.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности во всех существенных отношениях понимается такая степень точно­сти показателей бухгалтерской отчетности, при которой ква­лифицированный пользователь этой отчетности оказывает­ся в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения. Существен­ность информации — это ее свойство, которое делает ее способной влиять на экономические решения разумного пользователя такой информации.

Аудитор обязан принимать во внимание две стороны cущественности в аудите: качественную и количественную. С качественной точки зрения аудитор должен использовать свое профессиональное суждение для того, чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе проверки отклонения порядка совершенных ООО «Провиант-Опт» финансовых и хозяйственных операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. С количественной точки зрения аудитор должен оценить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные отклонения (с учетом прогнозируемой величины неотмеченных отклонений) количественный кри­терий — уровень существенности.

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

При нахождении абсолютного значения уровня суще­ственности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчет­ности ООО «Провиант-Опт», подлежащего аудиту, да­лее называемые базовыми показателями бухгалтерской от­четности.

Для нахождения уровня существенности можно использовать следующую таблицу № 2.1.

Таблица № 2.1

Определение единого уровня существенности по бухгалтерской отчетности ООО «Провиант-Опт» за 2001 год.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, тыс. руб. | Доля (%) | Значение, применяемое для нахождения уровня существенности, тыс. руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Балансовая прибыль предприятия | 77 | 5 | 3,85 |
| Валовый объем реализации без НДС | 3821 | 2 | 76,42 |
| Валюта баланса | 4685 | 2 | 93,70 |
| Собственный капитал | 38 | 10 | 3,80 |
| Общие затраты предприятия | 3662 | 2 | 73,24 |

Уровень существенности рассчитывается следующим образом. По итогам финансового года в ООО «Провиант-Опт», подлежащем проверке, определяются финансовые показатели, перечисленные в первом столбце таблицы. Их значение занесено во второй столбец в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, которые определены внутренней инструкци­ей аудиторской фирмы и применяются на постоянной основе, приведенные в третьем столбце таблицы, и результат зано­сится в четвертый столбец.

Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в четвертом столбце. В том случае, если какие-либо значения сильно отклоняются в большую и (или) мень­шую сторону от остальных, он может отбросить такие зна­чения. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую можно для удобства округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки. Конкретное значение уровня существенности должно быть одобрено по окончании этапа планирования аудита руководителем аудиторской проверки.

Среднее ариф­метическое показателей в столбце 4 составляет:

(3,85 + 76,42 + 93,70 + 3,80 + 73,24) / 5 = 50,20 тыс. руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(50,20 – 3,80) / 50,20 х 100% = 92,4%.

Наибольшее значение отличается от среднего на:

(93,70 – 50,20) / 50,20 х 100% = 86,6%.

Поскольку и в том и в другом случаях отклонение наибольшего и наименьшего показателей от среднего и от всех остальных является значительным, принимаем решение отбросить значения 3,80 тыс. руб. и 93,70 тыс. руб. и не использовать их при дальнейшем усреднении. Находим новую среднюю величину:

(3,85 + 76,42 + 73,24) / 3 = 51,17 тыс. руб.

Наименьшее значение отличается от среднего на:

(51,17 – 3,85) / 51,17 х 100% = 92,5%.

Наибольшее значение отличается от среднего на:

(51,17 – 76,42) / 51,17 х 100% = 149,3%

Поскольку значение 3,85 тыс. руб. отличается от среднего значительно, а значение 76,42 тыс. руб. – не так сильно, принимаем решение при дальнейших расчетах наименьшее значение, а наибольшее – оставить. Новое среднее арифметическое составит:

(76,42 + 73,24) / 2 = 74,83 тыс. руб.

Полученную величину допустимо округлить до 75,00 тыс. руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности. Различия между значением уровня существенности до и после округления составляет:

(75,00-74,83) / 74,83 х 100% = 0,2%, что находится в пределах 20%.

Аудит бухгалтерской отчетности непосредственно связан с риском двух видов: предпринимательский и аудиторский.

Предпринимательский риск аудитора заключается в том, что аудитор может потерпеть неудачу из-за конфликта с клиентом даже при условии, что представленное аудиторское заключение положительное. Он зависит от следующих факторов:

•конкурентоспособности аудитора;

• недружественной рекламы деятельности аудитора;

• вероятности судебных исков по отношению к аудитору;

•финансового состояния клиента;

• характера операций клиента;

• компетентности администрации и учетного персонала клиента;

• сроков проведения аудита и т.д.

Аудиторский риск означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность ООО «Провиант-Опт» может содержать не выявленные существенные ошибки и иска­жения после подтверждения ее достоверности или что она со­держит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

• внутрихозяйственный риск;

• риск средств контроля;

• риск не обнаружения.

Для анализа составляющих представим аудиторский риск в виде упрощенной предварительной модели:

ПАР= ВХР•РК•РН,

где ПАР *—* приемлемый аудиторский риск.

Выражает меру готовности аудитора признать тот факт, что финан­совая отчетность может содержать существенные ошибки после того, как уже завершен аудит и дано положительное аудиторское заключе­ние;

ВХР *—* внутрихозяйственный риск.

Вы­ражает вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутрихозяйственного контроля;

Полагаю, что внутрихозяйственный риск на предприятии ООО «Провиант-Опт» составляет 70%.

РК *—* риск контроля.

Выражает вероят­ность того, что существующая ошибка, превышающая допустимую ве­личину, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутри­хозяйственного контроля;

Полагаю, что риск контроля на предприятии ООО «Провиант-Опт» составляет 40%.

РН *—* риск не обнаружения.

Выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подле­жащие сбору доказательства не позволят обнаружить ошибки, превы­шающие допустимую величину.

Полагаю, что риск не обнаружения на предприятии ООО «Провиант-Опт» составляет 10%.

После простых вычислений получаем значение риска при аудите 3% (0,7•0,4•0,1).

На основании вышеизложенного следует сделать вывод, что приемлемый уровень аудиторского риска на предприятии ООО «Провиант-Опт» в данном случае должен быть не выше 3%. Подобный план может помочь получить приемлемый уровень аудиторского риска, но он малоэффективен.

Для составления более эффективного плана можно использовать второй способ вычисления риска — определить риск не обнаружения и соответствующее количество подлежащих сбору свидетельств. В этих целях модель аудиторского риска преобразуют следующим образом:

РН = ПАР

ВХР•РК

Возвращаясь к предыдущему примеру, предположим, что аудитор установил для себя приемлемый аудиторский риск на уровне 3%, так что план аудита мог быть изменен в связи с необходимостью согласовать количество отбираемых свидетельств с риском не обнаружения на уровне 10%, поскольку (0,03/(0,7 • 0,4) = 0,11.

При этой форме модели риска ключевым фактором становится риск не обнаружения, ибо он предопределяет необходимое количество свидетельств. Требуемое количество свидетельств обратно пропорционально уровню риска не обнаружения: чем меньше уровень риска не обнаружения, тем больше требуется свидетельств.

На основе модели аудиторского риска можно сделать вывод о том, что существует прямая зависимость между приемлемым аудиторским риском и риском не обнаружения, а также обратная зависимость между приемлемым аудиторским риском и плани­руемым количеством подлежащих сбору свидетельств. Напри­мер, если аудитор решает сократить уровень приемлемого аудиторского риска, то тем самым он сокращает риск не обнаруже­ния и увеличивает количество подлежащих сбору свидетельств.

Использования мо­дели аудиторского риска нацелен лишь на то, чтобы напомнить аудитору о взаимосвязи между различными рисками и о связи рисков со свидетельствами. Понимать эти взаимосвязи важно для организации сбора необходимого количества свидетельств. Чтобы разобраться в этих связях, рассмотрим более подробно каждую составляющую модели аудиторского риска.

Приемлемый аудиторский риск *—* это субъективно установ­ленный уровень риска, который готов взять на себя аудитор. Если аудитор определит для себя меньший уровень аудитор­ского риска, то это будет означать, что он стремится к большей уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит су­щественных ошибок.

Величина приемлемого аудиторского риска может быть вы­ражена соотношением: 0 < ПАР< 1.

Нулевой риск означает полную уверенность аудитора в том, что финансовая отчетность не содержит существенных ошибок. Аудитор не может гарантировать полного отсутствия существен­ных ошибок. Большинство аудиторов считают, что величина приемлемого аудиторского риска не должна превышать 5%.

На величину приемлемого аудиторского риска могут влиять следующие основные факторы:

• уровень компетентности аудитора;

• финансовое состояние аудитора;

• степень доверия внешних пользователей к финансовой отчетности;

• масштаб бизнеса клиента;

• организационно-правовая форма клиента;

• форма собственности и ее распределение в уставном ка­питале клиента;

• характер и сумма обязательств клиента;

• уровень внутреннего контроля клиента;

• вероятность банкротства у клиента и т.д.

Аудитор должен провести обследование клиента и оценить значение каждого из факторов, влияющих на уровень риска. На основе обследования и оценки факторов аудитор сможет субъ­ективно установить уровень риска, утверждая, что финансовая отчетность и после окончания аудита может содержать существенные ошибки. В процессе проверки аудитор получает дополнительную информацию о клиенте и может изменять ее оценку приемлемого уровня аудиторского риска. В тех случаях, когда аудитор полагает, что вероятность банкротства клиента высока и в связи с этим возрастает предпринимательский риск аудитора, необходимо снизить уровень приемлемого аудиторского риска.

Внутрихозяйственный риск *—* это установленный аудитор уровень риска, отражающий подверженность финансовой отчетности существенным ошибкам. При установлении ypoвня внутрихозяйственного риска не принимается во внимание внутрихозяйственный контроль, поскольку он входит в модель ауторского риска как самостоятельный элемент, называемый риском контроля.

Величина внутрихозяйственного риска может быть выражена соотношением: 0 **<** ВХР< 1.

Если принимать во внимание зависимость между внутрихозяйственным риском и риском не обнаружения, а также планируемым количеством свидетельств, то внутрихозяйственный риск обратно пропорционален риску не обнаружения и прямо пропорционален количеству свидетельств. Например, если аудитор заключает, что по дебиторской задолженности внутрихозяйственный риск высок, ибо многие заказчики клиента терпят банкротство в связи с неблагоприятными экономическими условиями, то риск не обнаружения должен быть низким, а планируемое количество свидетельств - большим (без учета внутрихозяйственного контроля).

В самом начале аудита можно лишь приблизительно оценить уровень внутрихозяйственного риска. Оценивая внутрихозяйственный риск, аудитор должен учесть следующие основные факторы:

• характер бизнеса клиента;

• честность администрации;

• мотивы поведения клиента;

• результаты предыдущего аудита;

• проводимый аудит — первоначальный или повторный;

• взаимоотношения с дочерними и зависимыми фирмами:

• нетрадиционные операции;

• профессионализм учетного персонала;

• сальдо счетов и величину сумм по статьям отчетности;

• количество и состав операций клиента и т.д.

На основе проведенной оценки аудитор должен определить, какой именно из этих факторов важен для конкретного участка аудита. При этом некоторые факторы (например, честность ад­министрации) оказывают сильное влияние на отклонения от норм на каких-то специфических участках (например, необыч­ные операции и др.). Несмотря на то, что нет точных правил для определения уровня внутрихозяйственного риска, аудиторы, как правило, консервативны в оценках. Большинство аудиторов и при самых благоприятных обстоятельствах устанавливают уро­вень внутрихозяйственного риска значительно выше 50%, а при наличии обоснованного ожидания существенных ошибок — да­же на уровне 100%.

Риск контроля представляет собой оценку аудитором эффек­тивности системы внутрихозяйственного контроля клиента в отношении ее способности предотвращать или обнаруживать ошибки.

Аудитор стремится, установить эту оценку на уровне ниже максимума (100%), рассматривая это как часть плана аудита. Допустим, аудитор заключает, что система внутрихозяйствен­ного контроля абсолютно неэффективна для предотвращения или обнаружения ошибок. В этом случае аудитор определит риск контроля в 100%. Чем эффективнее система внутрихозяй­ственного контроля, тем ниже уровень риска контроля.

Величина риска контроля может быть выражена соотноше­нием: 0 < РК< 1.

Как и в случае внутрихозяйственного риска, риск контроля обратно пропорционален риску не обнаружения, тогда как меж­ду риском контроля и количеством подлежащих сбору свиде­тельств существует прямая зависимость.

Прежде чем установить уровень риска контроля ниже мак­симального уровня, т.е. менее 100%, аудиторы должны выпол­нить следующие действия:

• ознакомиться с системой внутрихозяйственного контроля клиента;

• на основе этого оценить, насколько хорошо она работает;

• протестировать на эффективность контрольные моменты, структура которых образует систему внутрихозяйственного кон­троля.

Первое действие относится к любому аудитору, а второе и третье - обязательны для аудитора в тех случаях, когда он уста­навливает риск контроля ниже максимального уровня.

Однако если аудитор решает не оценивать риск контроля ниже максимального уровня, то он должен установить риск контроля на уровне 100% независимо от фактической эффективности системы контроля, определяющей уровень риска. При этом аудитор, используя модель аудиторского риска, должен учитывать достаточно низкий уровень риска не обнаружения (подразумевая высокий уровень внутрихозяйственного риска). Риск не обнаружения *—* это риск, который аудитор готов взять на себя в той степени, в какой он рискует не обнаружить существенных ошибок в финансовой отчетности при помощи аудиторских процедур, предполагая, что в системе внутрихозяйственного контроля их не смогли обнаружить и исправить. Риск не обнаружения исчисляется по трем остальным рискам, входящим в модель аудиторского риска.

Величина внутрихозяйственного риска может быть выражена соотношением: 0 < РН < 1.

Риск не обнаружения определяет количество свидетельств, которые аудитор планирует собрать. При низком уровне риска не обнаружения аудитор не соглашается брать на себя большой риск не выявления ошибок из-за недостатка свидетельств, поэтому в данном случае необходимо получить большее число свидетельств. Когда аудитор готов взять на себя большой риск свидетельств требуется меньше.

Применяемая модель аудиторского риска страдает двумя крупными недостатками:

• несмотря на все усилия аудитора как можно лучше coставить план аудита, его оценки приемлемого аудиторского риска, внутрихозяйственного риска и риска контроля в значительной мере субъективны и в лучшем случае лишь приближенно отражают реальность. Предположим, что аудитор оценивает риск контроля и внутрихозяйственный риск ниже, чем следовало бы их оценить, зная все факты. Тогда риск не обнаружения окажется выше надлежащего, а планируемое количество свидетельств меньше. Чтобы справиться с этой проблемой, большинство аудиторов проявляют осторожность, проводя измерения, или пользуются для обозначения меры терминами типа «низкая», «средняя», «высокая»;

• модель аудиторского риска — это модель планирования, поэтому возможности ее использования при оценке результатов аудита ограничены.

После того как будут определены все риски и установлен соответствующий план аудита, компоненты плана по внутрихозяйственному риску и риску контроля не подлежат изменению на основании полученных аудиторских свидетельств. Если аудиторские свидетельства покажут, что ошибки, превышающие допустимую сумму, то от модели следует отказаться и проделать достаточное количество процедур, чтобы с высокой степенью достоверности идентифицировать и количественно определить существующие ошибки.

Взаимосвязь между уровней существенности и аудиторским риском

При планировании аудита аудитор обязан учесть фак­торы, которые могут вызвать существенные искажения бух­галтерской отчетности. На основе анализа того, какое зна­чение уровня существенности принимает аудитор для про­верки и каковы особенности остатков и оборотов по счетам бухгалтерского учета, аудитор обязан решить, какие ста­тьи учета он будет изучать особенно внимательно и в каких случаях будет применять аудиторскую выборку и (или) ана­литические процедуры с тем, чтобы снизить общий ауди­торский риск до приемлемо низкого уровня.

Аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость:

а) чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск;

б) чем ниже уровень существенности, тем выше ауди­торский риск.

В случае если по ходу выполнения аудиторской про­верки аудитор принимает решение об использовании более низких значений уровня существенности, он обязан принять меры по снижению аудиторского риска, для чего ему сле­дует уточнить значения риска средств контроля и риска не обнаружения следующим образом:

а) снизить, если это возможно, риск средств контроля, для чего необходимо предусмотреть выполнение в ходе проверки дополнительных процедур тестирования средств контроля;

б) снизить, если это возможно, риск не обнаружения, для чего поступить в соответствии с указаниями аналитических процедур.

При этом следует иметь в виду, что значения внутрихозяйственного риска остаются постоянными и могут измениться лишь в случае обнаружения в ходе проверки объективно существующих фактов, не учтенных в ходе подготовки общего плана проверки.

2.3. Программа проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками

Начиная разработку программы проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками в ООО «Провиант-Опт», аудиторская организация основывалась

на предварительных знаниях о ООО «Провиант-Опт» (Приложение № 27,28),

а также на результатах проведенных аналитических процедур.

В процессе подготовки программы аудита аудиторская организация оценивает эффективность системы внутреннего контроля, действующей у ООО «Провиант-Опт», и производит оценку риска системы внутреннего контроля.

Основная цель проверки – установить правильность ведения расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и оказанные услуги. В соответствии с основной целью аудитору необходимо проверить наличие договоров на поставку продукции и правильность их оформления. При наличии дебиторской задолженности необходимо установить дату ее возникновения и причину образования. Особое внимание должно быть обращено на задолженность с истекшим сроком исковой давности. Следует выяснить причины ее возникновения, а также уточнить, были ли приняты меры к взысканию задолженности.

При проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками, при ведении учета на персональных компьютерах эти данные отражаются в ведомостях синтетического и аналитического учета.

Сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» предназначен для обобщения информации о расчетах с поставщиками и подрядчиками, поэтому аналитический учет должен вестись по каждому поставщику и подрядчику.

Основные источники для проверки:

• Договоры на поставку товарно-материальных ценностей;

• Договоры на оказание услуг;

• Журнал регистрации счетов-фактур поставщиков;

• Журнал регистрации доверенностей на получение ТМЦ;

• Счета-фактуры поставщиков ТМЦ.

Исходя из этой цели, вытекает задача аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками является проверка достоверности отчетов, подтверждение реальности приведенных в отчете данных, также бухгалтерского баланса и отчета о прибылях, законности хозяйственных операций.

Первый этап может включать правовую оценку договоров с позиций действующего законодательства. Это объясняется раз­личными вариантами отражения в учете операций в зависимо­сти от условий договора, разницей в принятии на учет затрат и налога на добавленную стоимость в зависимости от юридиче­ского статуса контрагента и его права заниматься определенны­ми видами деятельности.

Существует ряд правовых форм поступления на предприятие товарно-материальных ценностей, работ, услуг, среди которых можно выделить основные: договор комиссии. Этот договор обладает своими особенностями, пре­имуществами и недостатками, и поэтому роль правовой оценки заключаемого хозяйственного договора и особенно анализ договора с точки зрения налогообложения в ходе аудита очень велика.

Следующим этапом при проведении аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками может быть инвентаризация(взаимная сверка) расчетов. Эту процедуру целесообразно про­водить посредством запроса к контрагенту о состоянии расчетов на определенную дату, прилагая к запросу выписку — расшиф­ровку задолженности, числящейся на аудируемом предприятии.

При пренебрежении проведением инвентаризации расчетов с поставщиками и под­рядчиками, как правило происходит нарушение Методических указаний по инвентари­зации расчетов и финансовых обязательств, в соответствии с которыми на предприятии ежегодно в сроки, установленные ру­ководством организации, должна осуществляться инвентариза­ция расчетов с дебиторами и кредиторами. В ходе инвентаризации устанавливаются сроки возникновения задолженности, реальность ее погашения, тождественность расчетов с различными организациями, правильность и обоснованность числящейся на балансе суммы задолженности по недостачам и хищениям, пра­вильность и обоснованность числящихся по балансу сумм деби­торской и кредиторской задолженности, а также предъявлены ли иски на взыскание в принудительном порядке дебиторской задолженности.

Учитывая, что сами предприятия инвентаризацию расчетов, как правило, проводят некачественно или не проводят вовсе, эту работу должен организовать аудитор. Для этого можно использовать следующий этап проверки - получение подтвержде­ния от третьих лиц. Аудитор может запросить данные об остат­ках на счетах или данные о конкретных счетах-фактурах, если суммы в них значительны. Запросы-подтверждения или акты сверок (обычно используют именно их) могут быть оформлены на бланке предприятия. Предприятие, получившее запрос, проставляет сумму, которую оно подтверждает. Такой запрос отсылают поставщику в двух экземплярах, один из которых возвра­щается аудитору.

Результаты инвентаризации расчетов должны быть оформле­ны актом. В акте следует перечислить наименование проинвен­таризованных счетов и указать суммы выявленной несогласо­ванной дебиторской и кредиторской задолженности, безнадеж­ных долгов, кредиторской задолженности, по которой истекли сроки исковой давности.

По указанным видам задолженности к акту инвентаризации расчетов должна быть приложена справка, в которой приводятся наименования и адреса дебиторов и кредиторов, сумма задол­женности, за что числится задолженность, с какого времени и на основании каких документов.

По суммам дебиторской задолженности, по которым истекли сроки исковой давности, в справках указываются лица, винов­ные в пропуске этих сроков. Анализ имеющихся на аудируемом предприятии материалов инвентаризаций расчетов или проведе­ние инвентаризации самим аудитором дает возможность сосре­доточить внимание на проверке тех расчетов, по которым уста­новлены расхождения.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются, как правило, безналичным путем с применением форм: расчетов платежными поручениями в по­рядке плановых платежей; в порядке за­чета взаимных требований; с использованием векселей.

Формы расчетов между плательщиком и получателем средств определяются договором или соглашением. Аудитор должен обратить особое внимание на наличие всех оправдательных документов, а в отдельных случаях запросить в банках копии недостающих документов.

Результаты предварительной оценки действующих договоров системы расчетов с поставщиками и подрядчиками, результаты инвентаризации и анализ опроса служащих можно использовать в определении набора аудиторских процедур по проверке.

Разработка программы проведения аудита включает те же этапы, что и разработка общего плана аудита. Программа явля­ется развитием общего плана аудита и представляет собой де­тальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она служит подробной инструкцией аудиторам и одновременно — средст­вом контроля сроков проведения работы для руководителя ау­диторской организации и аудиторской группы.

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

Содержание программы аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками приведены в таблице № 2.2.

# Таблица № 2.2

# Программа аудита

|  |
| --- |
| ООО «Провиант-Опт» |
| с 01.01.2001 по 31.12.2001 |
| 2-16 |
| Сидоров В.В. |
| Амурцева Е.И. |
| 4% |
| 3 |

Проверяемая организация

Период аудита

Количество человеко-часов

Руководитель аудиторской группы

Состав аудиторской группы

Планируемый аудиторский риск

Планируемый уровень существенности

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № | Перечень аудиторских процедур по разделам аудита | Период проведения | Исполнитель | Рабочие документы | Примечание (рекомендуемые приемы проверки) |
| 1 | Наличие подтверждающих документов на приобретение ТМЦ, работ, услуг. | 10.01.2002 | Сидоров В.В.  Амурцева Е.И. | Договоры, письма, счета-фактуры, приходные документы | Прослеживание,  подтверждение |
| 2 | Проверка своевременности предъявляемых претензий по качеству и количеству товаров, работ, услуг | 10.01.2002 | Сидоров В.В.  Амурцева Е.И. | Акты о расхождении в количестве и качестве полученных ТМЦ | Прослеживание,  Подтверждение |
| 3 | Проверка правильности определения поставщиками суммы НДС | 10.01.2002 | Сидоров В.В.  Амурцева Е.И. | Счета-фактуры, инструкции о порядке исчисления и уплате в бюджет НДС | Пересчет |
| 4 | Установление соответствия занесения данных из счетов поставщиков в учетные регистры | 10.01.2002 | Сидоров В.В.  Амурцева Е.И. | Регистры бухгалтерского учета, счета- фактуры | Прослеживание |
| 5 | Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности | 12.01.2002 | Сидоров В.В.  Амурцева Е.И. | Регистры бухгалтерского учета, ответы на запросы поставщикам | Подтверждение |
| 6 | Проверка реальности списания дебиторской задолженности за счет с сомнительных долгов | 12.01.2002 | Сидоров В.В.  Амурцева Е.И. | Аналитические данные к сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | Сканирование,  Подтверждение |
| 7 | Проверка полноты оприходования материальных ценностей материально-ответственными лицами | 12.01.2002 | Сидоров В.В.  Амурцева Е.И. | Счета, приходные акты, накладные | Выборочная проверка, сопоставление |
| 8 | Проверка правильности составления корреспонденции счетов | 12.01.2002 | Сидоров В.В.  Амурцева Е.И. | Регистры бухгалтерского учета, счета, платежные поручения | Прослеживание |

Руководитель аудиторской организации \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

2.4. Процедуры по существу

Аудиторские процедуры по существу включают в себя де­тальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам.

Основной целью применения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных или неверно отра­женных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определя­ющих области потенциального риска и требующих особого внимания аудитора.

Аналитические процедуры, представляя собой один из видов аудиторских процедур по существу, состоят в выявлении, анализе и оценке соотношений между финансово-экономическими показателя­ми деятельности ООО «Провиант-Опт».

Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. В зависимости от изменения условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур про­грамма аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской програм­мы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству ООО «Провиант-Опт»), а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности ООО «Провиант-Опт».

Приведем рекомендации по выполнению аудиторских процедур по таблице 8. и рассмотрим на примере фирмы ООО «Провиант – Опт» по каждой процедуре.

Процедура 1. «Наличие подтверждающих документов на при­обретение ТМЦ, работ, услуг».

В качестве источников информации используются: договоры комиссии на поставку товарно-материальных ценностей (приложение №1,2,12); договоры на оказание услуг (приложение № 3); счета (приложение № 4,30) и счета-фактуры постав­щиков (приложение № 11,8,7,5); акты выполненных работ (приложение № 13); приходные документы (приложение № 10,9,6).

Используемые методы сбора аудиторских доказательств:

• проверка документов, подготовленных на предприятии; провер­ка документов, полученных клиентом от третьих лиц; получение письменного подтверждения от третьих лиц; устный опрос.

Техника исполнения состоит в следующем.

Аудитор выборочно просматривает приходные документы (приложение №10,9,6) (напри­мер, приходные накладные), выписывая наименования постав­щиков товарно-материальных ценностей. Далее, просматривая папку с договорами и текущими документами, аудитор выявил наличие договоров комиссии на поставку с соответствующим по­ставщиком на поставку ТМЦ (приложение № 1,2,12). Затем проверил наличие счетов-фактур (приложение № 11,8,7,5) от поставщиков по каждой конкретной сделке. Если на предприятии ведется жур­нал регистрации счетов-фактур целесообразно было использовать его. Полученные данные заносятся в таблицу 2.3.

Таблица № 2.3

### Наличие оправдательных документов на приобретение ТМЦ

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наимено­вание по­ставщика | Приходный документ, №, дата | Договор, №, дата, срок действия­ | Письмо-заявка, №, дата | Счет-фактура, №, дата |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | ООО «Хлебконцерн» | ТН б/н от 26.11.01 | 29/1-ХК 20.10.00, до декабря 2001г. | - | 779 от 26.11.01 |
| 2 | ООО «Гильдия» | ТН б/н от 19.11.01 | ГЛ/011 12.02.01  до декабря 2001г. | - | 1182 от 19.11.01  1181 от 19.11.01 |
| 3 | ООО «Ростпродукт» | ТН 4898 от 15.11.01 | 07/345 29.02.00  до декабря 2001г. | - | 4898 от 15.11.01 |

Данные такой таблицы позволяют аудитору оценить: состоя­ние учета поступления товарно-материальных ценностей, оприходования выполненных работ, оказанных услуг; качество заключаемых договоров (нет ли среди договоров просроченных); добавленную стоимость по оприходованным и оплаченным цен­ностям, по которым нет счетов-фактур.

Важным моментом является проверка расчетов по неотфакту­рованным поставкам. Если аудитор выявил отсутствие счетов-фактур на полученные товарно-материальные ценности, необходимо установить посредством устного опроса: были ли затребованы счета-фактуры от поставщиков или нет. Если запросы были, аудитор должен просмотреть ответы на них. При отсутствии за­просов аудитор может сам про­вести сверку с таким поставщиком. Данные, полученные в ходе опроса, проведения сверок и прослеживания произведенных кли­ентом запросов, заносятся в таблицу № 2.4.

### Таблица № 2.4

### Неотфактурованные поставки

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование поставщика | Дата и номер приходного документа, по которому нет счета-фактуры | Причины отсутствия счетов-фактур |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| - | - | - | - |
| - | - | - | - |

Состояние учета поступления и оприходования товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг в ООО «Провиант – Опт» аудитор оценил наличие договоров на поставку ТМЦ, качество заключаемых договоров. Были выявлены незначительные нарушения по неправильному оформлению документов (в приходных накладных незаполнены все необходимые реквизиты, использованы лишние или не надлежащие реквизиты). Были зафиксированы случаи присутствия копий приходных накладных, также не ведется журнал регистрации счетов – фактур от поставщиков и покупателей. Неотфактурованные поставки в ООО «Провиант – Опт» не обнаружены.

Процедура 2. «Проверка своевременности предъявляемых пре­тензий по качеству и количеству товарно-материальных ценно­стей и по качеству выполненных работ и оказанных услуг».

При оприходовании товарно-материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг могут быть выявлены расхождения по качеству и количеству с характеристиками и количеством, ука­занными в документах поставщика. В таких случаях составляют акт о выявленной недостаче. На сумму недостачи продукции предприятие-получатель предъявляет отправителю (постав­щику) претензию.

Источники информации:

• сопроводительные документы или сличительные ведомо­сти фактического наличия продукции с данными, указанными в документах поставщика;

• акт о выявленной недостаче продукции;

• другие документы, свидетельствующие о причинах воз­никновения недостачи (анализ на влажность продукции, имею­щей соответствующие допуски на влажность, коммерческие ак­ты и проч.).

Методы сбора аудиторских доказательств:

• метод получения письменных подтверждений;

• проверка документов, полученных клиентом от третьих лиц;

• проверка документов, подготовленных на предприятии клиента;

• наблюдение за выполнением хозяйственных операций.

Техника исполнения заключается в следующем.

Аудитор последовательно просматривает акты о выявленной недостаче. При проведении детальной проверки аудитор принимает решение об участии в приемке каких-либо ТМЦ, а также дает указания о выборочном сопоставлении данных при­ходных документов поставщика и данных приемных актов скла­да, сверяя их со сроками предъявления претензий. При обнару­жении каких-либо несоответствий данные сводятся в таблицу № 2.5.

### Таблица № 2.5

### Предъявляемые претензии

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Значится по документам поставщика | Значится по данным скла­да | Коммерческий акт, №, дата | Дата предъявления претензий |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| - | - | - | - | - |
| - | - | - | - | - |

Если претензия не была предъявлена, аудитор в гр. 5 таб­лицы ставит прочерк. Кроме этого, аудитор выясняет, нет ли случаев предъявления претензий с истечением срока исковой давности. На основании копий документов, приложенных к ис­ковым заявлениям, аудитор определяет, доказательными ли яв­ляются предъявляемые поставщикам претензии.

Претензии ООО «Провиант – Опт» поставщику не были предъявлены т.к. по акту приема – передачи ТМЦ (приложение № 14) расхождений нет и ООО «Провиант-Опт» не имеет склада.

Процедура 3. «Проверка правильности определения поставщи­ком НДС».

Источники информации:

• счета-фактуры поставщиков (приложение № 11)

• инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на добавленную стоимость.

Методы сбора аудиторских доказательств:

• проверка документов, полученных клиентом от третьих лиц;

• проверка арифметических расчетов.

Техника исполнения включает проверку правильности опреде­ления поставщиками НДС. Выборке необходимо подвергнуть максимальное число счетов (приложение № 11,8,7,5) по разным поставщикам, сделать пересчет сумм налога на добавленную стоимость. При расхож­дении данные заносятся в таблицу № 2.6.

### Таблица № 2.6

### Правильность изъятия поставщиками НДС

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №  п/п | Наименование поставщика | Дата | Счет, № | Сумма по счету, руб. | НДС по счету, руб. | НДС по перечету, руб. | Отклоне-  ния, +/- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1 | ООО «Ростпродукт» | 15.11.01 | 4898 | 6638601,9 | 603509,26 | 603509,26 | - |
| 2 | ООО «Гильдия» | 19.11.01 | 1181 | 3156299,0 | 286936,27 | 286936,27 | - |
| 3 | ООО «Хлебконцерн» | 26.11.01 | 779 | 8445,00 | 767,73 | 767,73 | - |

Если количество отклонений велико, то аудитор может расширить процесс проверки. На практике возникают случаи, когда в счетах поставщиков НДС не выделен (например, услуги поставщика не подлежат обложе­нию этим налогом), а на предприятии клиента самостоятельно выделяют НДС. Исчисленные таким образом суммы ставятся к возмещению из бюджета при ежемесячном (или ежекварталь­ном) декларировании налога.

После проверки правильности определения поставщиком НДС в ООО «Провиант – Опт» выявлено, что НДС выделен правильно в соответствии с инструкцией о порядке исчисления и уплаты в бюджет НДС, т.е. отдельной строкой и занесен в регистры бухгалтерского учета, случаи самостоятельного выделения НДС отсутвуют.

Процедура 4. «Соответствие занесения данных поставщиков в учетные регистры».

Источники информации:

• счета-фактуры поставщиков (приложение № 11,8,7,5);

• регистры бухгалтерского учета (приложение № 15,16).

Метод сбора аудиторских доказательств включает проверку документов, предъявляемых клиентом, с использованием прие­ма прослеживания. Аудитор прослеживает данные первичных документов и их отражение на счетах бухгалтерского учета.

Для отражения на счетах бухгалтерского учета операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками на предприятии мо­гут использоваться следующие регистры при использовании автоматизированной системы учета:

• подробная оборотная ведомость по сч.60 «Расчеты с по­ставщиками и подрядчиками» (приложение № 16);

• аналитическая карточка по сч.60 «Расчеты с по0ставщи­ками и подрядчиками» (приложение № 15)

Техника исполнения заключается в следующем.

Аудитор от­бирает определенное количество счетов и прослеживает их от­ражение в применяемом на предприятии учетном регистре (журнале-ордере № 6). Проверку соот­ветствия данных счетов поставщиков данным учетных регистров отражает в таблице № 2.7.

Если отклонения значительны, аудитор может расширить проверку, увеличив количество проверяемых счетов.

### Таблица № 2.7

### Соответствие данных счетов поставщиков данным журнала-ордера № 6

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование поставщика | Счет, №, дата | По счету поставщика, руб. | | Фактически отражено в учете, руб. | | Отклонения, руб. +/- | |
| Всего | В т.ч. НДС | Всего | В т.ч. НДС | Всего | В т.ч. НДС |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | ООО «Форт Фортуна» | 95 от 02.10.01 | 2000,00 | 333,33 | 2000,00 | 333,33 | - | - |
| 2 | - | - | - | - | - | - | - | - |

Соответствие занесения данных счетов поставщиков в учетные регистры в ООО «Провиант – Опт» занесены верно, т.е. данные первичных документов совпадают с их отражением на счетах бухгалтерского учета.

Процедура 5. «Проверка реальности дебиторской и кредитор­ской задолженности».

Это одна из важнейших процедур аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками, так как операции с кредиторской задолженностью и погашением ее наличными де­нежными средствами предоставляют возможность для мошен­ничества, растрат и искажений данных финансовой отчетности. Необходимо принимать это во внимание и знать типичные ме­тоды совершения и сокрытия подобных действий. Наиболее значительных размеров мошенничество может достигать при осуществлении закупочных операций. В частности, это возмож­но при закупке товаров. Нару­шения при закупках товара могут быть как простыми, например, предъявление в качестве оправдательных документов накладных и счетов фиктивных фирм, что легко выявляется в ходе инвен­таризации и сверок расчетов, так и очень сложные, которые почти невозможно вскрыть при помощи аудиторской проверки, когда мошенничество осуществляется по взаимной договорен­ности должностных лиц обеих сторон сделки в целях обеспече­ния неверных кассовых выплат.

Источники информации:

• регистры бухгалтерского учета (приложение №15,16);

• ответы на запросы (тесты);

• акты сверок (приложение № 29).

Методы сбора аудиторских доказательств:

• проверка документов, подготовленных на предприятии ООО «Провиант-Опт»;

• проверка документов, полученных клиентом от третьих лиц;

• получение письменных подтверждений от третьих лиц.

Техника исполнения состоит в следующем.

Аудитор, про­сматривает регистры бухгалтерского учета, выписывает наимено­вание поставщиков, дату возникновения задолженности и саль­до задолженности на определенный момент, затем сверяет все эти данные с ответами на запросы. Вся эта информация груп­пируется в таблице № 2.8.

### Таблица № 2.8

### Реальность дебиторской, кредиторской задолженности, числящейся по сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование поставщика | Дата возникновения задолженности | Сальдо задолженности на  «01»января 2002г. | | Соответствие сальдо выпискам и запросам | |
| Дебет | Кредит | Сумма | Примечание |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | ООО «Ростпродукт» | 31.12.01 | - | 659036,91 | 659036,91 | - |

Итого: х Дебет

Кредит 659036,91

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

При выявлении реальности дебиторской и кредиторской задолженности в ООО «Провиант-Опт» аудитор выявил с помощью источников информации, что нарушений при получении товара и его оплаты в сроки не обнаружены, искажения данных финансовой отчетности также отсутствуют, отраженная кредиторская задолженность является реальной.

Процедура 6. «Проверка полноты оприходования материальные ценностей материально-ответственными лицами».

Источники информации:

• счета поставщиков услуг (приложение № 4);

• приходные документы (приложение № 10,9,6) (приходные накладные);

• приемные акты (приложение № 14);

Методы сбора аудиторских доказательств:

- проверка документов, полученных клиентом от третьих лиц;

- проверка документов, подготовленных на предприятии кли­ента.

Техника исполнения включает: просмотр счетов поставщиков.

### Таблица № 2.9

### Проверка полноты оприходования ТМЦ, полученных от поставщиков

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование поставщика | Документ, №, дата | Материальные ценности | Числится по счету, руб. | Фактически оприходовано, руб. | Отклонения, руб., +/- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | ООО «Ростпродукт» | 15.11.01 | Сахар-песок | 6638601,90 | 6638601,90 | - |
| 2 | ООО «Гильдия» | 19.11.01 | Кур.ок.  Куры имп.Бр.  Куры имп. Фр.  Печень гов.  Сердце гов.  Спинки кур. | 2210517,02  138701,59  380177,00  327871,43  99031,96  4712,08 | 2210517,02  138701,59  380177,00  327871,43  99031,96  4712,08 | - |
| 3 | ООО «Хлебконцерн» | 26.11.01 | Мука пшеничная, в/с | 8445,00 | 8445,00 |  |

Проверка полноты оприходования товарно-материальных ценностей, полученных от поставщиков в ООО «Провиант – Опт» показала, что записи в учетных регистрах соответствуют с документами поставщиков.

Процедура 8. Проверка правильности составления корреспон­денции счетов».

Источники информации:

• регистры бухгалтерского учета (приложение № 15,16);

• счета поставщиков (приложения № 5,7,8,11);

• банковские и кассовые документы (приложения № 17,18).

Методы сбора аудиторских доказательств:

• проверка документов, подготовленных на предприятии ООО «Провиант-Опт»;

Техника исполнения состоит в прослеживании операций по расчетам с поставщиками и подрядчиками. Для определения правильности корреспонденции счетов особое внимание следует делать тому, как отражаются операции на счетах, учитываю­щих издержки обращения, поскольку в них содержится множество ошибок, влияющих на себестоимость продукции и финансовый результат.

Обнаружив подобные ошибки в составлении бухгалтерских проводок, аудитор сводит их в таблицу № 2.10.

В дальнейшем аудитор, анализирует эту таблицу, дает рекомендации по правильному отражению указанных операций нa счетах бухгалтерского учета.

### Таблица № 2.10

### Перечень неправильно составленных корреспонденции счетов

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Регистр бухгалтерского учета | Дата или номер строки | Корреспондирующий счет  Дт Кт | | Сумма | Содержание операции |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | - | - | - | - | - | - |
| 2 | - | - | - | - | - | - |

В ООО «Провиант – Опт» проверка показала, что корреспонденция счетов составлены верно в соответствии с их видом деятельности, т.е. правильно отражены операции на счетах, учитывающих издержки обращения. Общую схему отражения операций в ООО «Провиант-Опт» (комиссионером) при оказании услуг по реализации товара для Поставщика (комитента) без участия в расчетах приводится в таблице № 2.11.

Таблица № 2.11

Общая схема отражения операций в ООО «Провиант-Опт»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Хозяйственная операция | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | кредит |
| Поступление от комитента товара комиссионеру (оказание услуги) | | | |
| 1 | Оприходованы товары, по цене, указанной в приходных накладных и по количеству, указанной в акте приема-передачи товара | 004 |  |
| Списание у комиссионера товара | | | |
| 2 | Списаны товары, отгруженные покупателю (используются цены, по которым товары были оприходованы). |  | 004 |
| В бухгалтерском учете отражается задолженность покупателей за полученные товары (с учетом налога на добавленную стоимость) и одновременно задолженность комиссионером перед комитентом. В данном случае в учете отражается та цена, по которой товар продается комиссионером. | | | |
| 3 | Отражена задолженность покупателей и задолженность комиссионера перед комитентом | 62 | 76 |
| 4 | Оплачены товары покупателем | 51,50 | 62 |
| 5 | Перечислены денежные средства, причитающиеся комитенту за проданный товар с учетом налога на добавленную стоимость | 76 | 51 |
| После того как комитент и комиссионер подпишут акт выполненных работ, начисляется вознаграждение комиссионеру в порядке, установленном в договоре. Одновременно предъявляются документы на оплату посреднических услуг (счета, счета-фактуры) комитенту | | | |
| 6 | Отражена сумма комиссионного вознаграждения по оказанной услуге | 76 | 90-1 |
| 7 | Начислен налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет с суммы вознаграждения (по отгрузке) | 90-3 | 68 |
| Формирование издержек обращения | | | |
| 8 | Отражены собственные затраты комиссионера, приходящиеся на реализацию посреднических услуг | 44 | 02,05,60,67,69,70, 76 |
| Определение финансового результата от реализации посреднических услуг | | | |
| 9 | Списаны затраты, связанные с исполнением поручения | 90-2 | 44 |
| 10 | Отражен финансовый результат от оказания услуг – прибыль (убыток) | 90-9 | 99 |

ГЛАВА 3. ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНАЯ СТАДИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

После проведения всех необходимых процедур проверки аудиторам предстоит оценить полноту и качество выполнения всех пунктов программы аудита. Кроме того аудиторы должны провести систематизацию и аналитический обзор результатов проверки, чтобы составить объективную письменную информацию клиенту, так как аудиторское заключение не составляется поскольку аудиторская проверка затронула только определенный участок проверки аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Систематизация результатов проверки состоит в приве­дении в определенную последовательность всех полученных результатов. По возможности выделяют наиболее существенные за­мечания: неверные записи на счетах, нарушение налогового законодательства, отсутствие записей на счетах и др.

Анализ результатов проверки может проводиться по полу­ченным данным и имеет несколько целей:

•общий анализ учетной политики, принятой клиентом:

• правильность ведения учета по отдельным разделам и счетам;

Учетная политика анализируется в части ее соответствия в методическом, техническом и организационном аспектах, вы­являются наиболее существенные моменты и делаются выводы о соответствии учетной политики положениям по ведению уче­та и их соблюдению,

Правильность ведения учета определяется на основании та­ких документов, как Закон о "Бухгалтерском учете" в РФ, По­ложение о ведении учета и отчетности в Российской Федера­ции, плана счетов и других положений по организации учета.

Результаты проведенного аудита подлежат обсуждению аудиторской организацией с руководством предприятия. Целью общения является анализ выявленных в ходе аудита проблем и согласование предлагаемых аудиторами поправок к бухгалтерской отчетности предприятия.

По материалам проведенной проверки аудиторской организации рекомендуется наряду с обязательными представлением ООО «Провиант-Опт» подготовить письменную информацию (отчет) для руководства проверяемой организации.

Аудиторское заключение о проделанной работе в ООО «Провиант-Опт» представляет мнение аудиторской фирмы о достоверности отчетности. Мнение о достоверности бухгалтерской отчетности должно выражать оценку аудиторской фирмы о соответствии во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Аудиторское заключение — это документ с юридическим статусом для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов.

Заключение аудиторской фирмы (аудитора) по результатам проверки годовой отчетности является обязательным элементом бухгалтерской отчетности для предприятий, которые подлежат в соответствии с законодательством РФ аудиту. Эго заключение также носит юридический статус.

Аудиторское заключение составляется в соответствии с требованиями, сформулированными в правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности». В аудиторском заключении указывается объект аудита: наименование предприятия, все формы бухгалтерской отчетности, в отношении которых проводился аудит, отчетный период и отчетная дата. В заключении должны быть учтены все существенные обстоятельства, влияющие на достоверность отчетности. Аудиторское заключение должно быть составлено на русском языке, содержать стоимостные показатели, выраженные в рублях, подписано руководителем аудиторской организации и аудиторами, принимавшими участие в аудите. Исправления в аудиторском заключении не допускаются. Аудиторское заключение должно состоять из трех частей: вводную, аналитическую и итоговую.

Вводная часть включает все необходимые сведения об аудиторской фирме или аудиторе, работающем самостоятельно. Так, для аудиторской фирмы указываются юридический адрес и телефоны, сведения о лицензии на право аудиторской деятель­ности (номер лицензии, дата выдачи, наименование органа, выдавшего лицензию, срок действия лицензии); фамилии, име­на и отчества аудиторов, принимавших участие в проведении аудита, их квалификационные аттестаты на право заниматься аудиторской деятельностью. Для аудитора, работающего само­стоятельно, указывается: фамилия, имя, отчество, стаж работы в качестве аудитора; дата и наименование органа, вы­давшего лицензию на осуществление аудиторской деятельно­сти, а также срок действия лицензии, номере квалификацион­ного аттестата аудитора.

Аналитическая часть представляет собой о аудитор­ской фирмы ООО «Провиант-Опт» об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности ООО «Провиант-Опт», а также соблюдения организацией законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Аналитическая часть должна включать: название данной части; кому адресована аналитическая часть; наименование организации; объект аудита; общие результаты проверки состояния внутреннего контроля у ООО «Провиант-Опт»; 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".

Аналитическая часть должна быть адресована администра­ции ООО «Провиант-Опт».

Изложение общих результатов проверки состояния внутреннего контроля у ООО «Провиант-Опт» должно включать: ответст­венность администрации ООО «Провиант-Опт» за организа­цию и состояние внутреннего контроля; цель, и характер рассмотрения состояния внутреннего контроля при проведении; общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности проверяемой организации; описание выявленных в ходе аудита существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности проверяемой организации.

Изложение общих результатов проверки состояния бухгалтерского учетаи отчетности ООО «Провиант-Опт» должно включать: общую оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности; описание выявленных в ходе аудита существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Изложение общих результатов проверки соблюдения ООО «Провиант-Опт» законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций должно включать: цель и характер рассмотрения соответствия ряда совершенных проверяемой организацией финансово-хозяйственных операций применимым законодательству и нормативным актам при проведении аудита; общую оценку соответствия во всех существенных отношениях совершенных организацией финансово-хозяйственных операциях применимому законодательству

Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности ООО «Провиант-Опт».

Итоговая часть должна включать: название данной части; кому адресована итоговая часть; наименование организации; объект аудита; указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность; распределение ответственности ООО «Провиант-Опт» и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности; указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился ау­дит; дату аудиторского заключения.

Итоговая часть аудиторского заключения, выдаваемого ау­диторской фирмой, должна быть озаглавлена "Заключение ау­диторской фирмы".

К аудиторскому заключению должна быть приложена установленная законодательством бухгалтерская отчетность организации, в отношении которой проводился аудит.

Каждая страница аудиторского заключения подписывается аудиторской фирмой, и заверяется печатью.

3.1. Письменная информация руководству ООО «Провиант – Опт»

Информация для руководства проверяемой организации — это отчет аудитора, составленный в виде письма к руководству, включающий: описание сведений о недостатках, выявленных в учетных записях, бухгалтерском учете и в системе внутреннего контроля; перечень обстоятельств, при которых эти недостатки были выявлены; рекомендации по устранению выявленных не­достатков.

Информация для руководства не может рассматриваться как полный отчет о всех существенных недостатках. Она включает лишь те ошибки, которые были обнаружены в процессе ауди­торской проверки. Предоставление информации руководству не является обязательным требованием, но в нынешних условиях это рекомендуется делать с целью доведения до его сведения недостатков в учетных записях, бухгалтерском учете и внутрен­нем контроле, которые могут привести к существенным ошиб­кам в финансовой отчетности. Информация должна содержать описание выявленных недостатков, указание на их несоответ­ствие законодательству и нормативным актам, а также включать рекомендации по улучшению учета и контроля в организации.

Внесение рекомендаций не отменяет и не изменяет содержа­ния аудиторского отчета и заключения.

Информация для руководства должна быть четкой, краткой, содержательной, без фактических неточностей. Различные уро­вни значимости сведений должны быть четко выделены. По со­гласованию с руководством для разных уровней управления мо­гут быть составлены отдельные письма.

Эта информация конфиденциальна и должна быть доступна только ограниченному кругу лиц из руководства организации.

Аудитор должен запросить у руководства организации ответ на

информационное письмо с изложением предлагаемых дей­ствий по вопросам, поднятым в письме. Ответ также оформля­ется в виде письма за подписью лица, обладающего правом принимать решения (финансовый директор, главный бухгал­тер). Принципы подготовки, требования к содержанию и по­рядку полготовки письменной информации определены рос­сийским стандартом аудиторской деятельности «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита».

ПИСЬМЕННАЯ ИНФОРМАЦИЯ АУДИТОРА

ООО «Провиант-Опт»

Генеральному директору Стадникову Виктору Михайлоичу

Исходящий № 7

15.01.2002г.

ПИСЬМЕННАЯ ИНФОРМАЦИЯ АУДИТОРА РУКОВОДСТВУ ООО «ПРОВИАНТ-ОПТ» ПО РЕЗУЛЬТАТАМ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

Глубокоуважаемый Виктор Михайлович!

В соответствии с договором № 3 от 10.01.02 нами с 10.01.02 по 12.01.02 был проведен аудит Вашей организации за период с 01.01.01 по 31.12.01.

Аудит проведен аудиторской организацией «Аудит-союз» регистрационное свидетельство № 354752 от 12.07.1999 года, на основании лицензии на осуществление аудиторской деятельности № 135437 от 15.07.1999 года. В проведении аудита непосредственно принимали участие следую­щие специалисты:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Ф. И. О. Специалиста | Данные квалификационного аттестата аудитора(при его наличии) | Обязанности в ходе проведения данного аудита |
| 1 | Сидоров В.В. | № 137546 | Аудитор |
| 2 | Амурцева Е.И. | № 147382 | Аудитор |

ООО «Провиант-Опт» находящегося по адресу 129075, г. Москва, ул. Цандера, д.1., регистрационное свидетельство № 3672 от 17.11.1999г.

Лицо, ответственное за подготовку бухгалтерской отчетности:

Житникова В.В. главный бухгалтер ООО «Провиант-Опт».

В ООО «Провиант – Опт» проведен аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками за период с 01.01.01 по 31.12.01.

ОБЩАЯ ИНФОРМАЦИЯ

При планировании и проведении аудита отчетности, нами рассмотрено состояние внутреннего контроля у ООО «Провиант – Опт». Ответственность за организацию и состояние внутреннего контроля несет испол­нительный орган ООО «Провиант-Опт»

Мы рассмотрели состояние внутреннего контроля исключительно для того, чтобы определить объем работ, необходимых для формирования аудиторского заключения о доверенности бухгалтерской отчетности. Проделанная в процессе аудита работа не означает проведения полной и всеобъемлющей проверки системы внутреннего контроля ООО «Провиант –Опт» целях выявления всех возможных недостатков.

Нами не обнаружены никакие серьез­ные нарушения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгал­терской отчетности, которые могли бы существенно повлиять на достоверность бухгалтер­ской отчетности.

При проведении аудита отчетности, нами рассмотрено соблюдение ООО «Провиант – Опт» применимого законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций. Ответственность за соблюдение применимого законодательства Российской Федерации при совершении финансово-хозяйственных операций несет исполнительный орган ООО «Провиант-Опт».

РЕЗУЛЬТАТЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Состояние учета поступления и оприходования товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг в ООО «Провиант – Опт» аудитор оценил наличие договоров на поставку ТМЦ, качество заключаемых договоров. Были выявлены незначительные нарушения по неправильному оформлению документов (в приходных накладных незаполнены все необходимые реквизиты, использованы лишние или не надлежащие реквизиты). Были зафиксированы случаи присутствия копий приходных накладных, также не ведется журнал регистрации счетов – фактур от поставщиков и покупателей. Важным моментом являлась проверка расчетов по неотфакту­рованным поставкам. Неотфактурованные поставки в ООО «Провиант – Опт» на полученные товарно-материальные ценности не обнаружены. При оприходовании товарно-материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг расхождений по качеству и количеству ука­занными в документах поставщика не было. Претензии ООО «Провиант – Опт» поставщику не были предъявлены т.к. по акту приема – передачи ТМЦ расхождений нет.

После проверки правильности определения поставщиком НДС в ООО «Провиант – Опт» аудитор выявил, что НДС выделен правильно в соответствии с инструкцией о порядке исчисления и уплаты в бюджет НДС, т.е. отдельной строкой и занесен в регистры бухгалтерского учета, случаи самостоятельного выделения НДС отсутвуют.

Соответствие занесения данных счетов поставщиков в учетные регистры в ООО «Провиант – Опт» занесены верно, т.е. данные первичных документов совпадают с их отражением на счетах бухгалтерского учета.

Одна из важнейших процедур аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками это выявление дебиторской и кредиторской задолженности. При выявлении реальности дебиторской и кредиторской задолженности в ООО «Провиант-Опт» аудитор выявил с помощью источников информации, что нарушений при получении товара и его оплаты в сроки не обнаружены, искажения данных финансовой отчетности также отсутствуют, отраженная кредиторская задолженность является реальной.

Проверка полноты оприходования товарно-материальных ценностей, полученных от поставщиков в ООО «Провиант – Опт» показала, что записи в учетных регистрах соответствуют с документами поставщиков.

В ООО «Провиант – Опт» проверка показала, что корреспонденция счетов составлены верно в соответствии с их видом деятельности, т.е. правильно отражены операции на счетах, учитывающих издержки обращения. Учет посреднической деятельности ведется на отдельном субсчете.

ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

Мы проверили соответствие ряда совершенных ООО «Провиант- Опт» финансово-хозяйственных операций применимому законодательству исключитель­но для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений. Однако цель проведенного нами аудита бухгалтер­ской отчетности не состояла в том, чтобы выразить мнение о полном соответствии деятельно­сти ООО «Провиант – Опт» законодательству. Поэтому такое мнение мы не вы­сказываем.

Результаты проведенной нами проверки показывают, что проверенные финансово-хозяйственные операции осуществлялись ООО «Провиант-Опт» во всех суще­ственных отношениях в соответствии с нормативным актом, регулирующим бухгалтерский учет.

Руководитель группы аудиторов (Сидоров ВВ.)

Аудитор (Амурцева Е.И.)

Аудиторский отчет получил: (17.01.02г. Стадников В.М)

3.2. Анализ нарушений и нестандартных ситуаций при осуществлении расчетов с поставщиками и подрядчиками

Прошедшая аудит ООО «Провиант-Опт» за 2001 год аудиторской фирмой существенных нарушений и нестандартных ситуаций при осуществлении расчетов с поставщиками и подрядчиками не обнаружены.

Хотя могли иметь место некоторые основные нарушения при расчетах с поставщиками и подрядчиками, но в связи с положительной оценкой системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля ООО «Провиант-Опт» ниже перечисленых нарушений нет:

• неоприходование ТМЦ, полученных от поставщиков, что ведет к нарушению учетной политики в части требования пол­ноты отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйствен­но деятельности и к занижению налогооблагаемой базы по налогу на имущество предприятий;

• подделка документов и составление фиктивных обяза­тельств для обеспечения неверных кассовых выплат;

• уничтожение подлинных документов (акцептных поручений платежных требований и проч.) и, как следствие этого, неправомерное списание сумм на расчеты с другими предпри­ятиями;

• отражение на счетах бухгалтерского учета нереальной дебиторской и кредиторской задолженности;

• неправильное или неправомерное отражение на счетах учета сумм НДС, выделенных в счетах поставщиков;

• несоответствие данных в счетах поставщиков данным учета предприятия;

• нарушение методологии бухгалтерского учета в части не­верно составленных корреспонденции счетов.

Все отмеченные нарушения выявляются в ходе проведения ау­диторских процедур. Источником информации для их проведения. служат первичные документы, регистры аналитического и синтетического учета, финансовая отчетность предприятия, учетная политика предприятия, а также .документы (запросы, акты сверок), полученные от третьих лиц.

Составляя программу проверки, аудитор определил, какие приемы для сбора аудиторских доказательств он будет использо­вать. К их числу относятся:

• правовая оценка заключенных договоров на поставку продукции и оказание услуг;

• участие в инвентаризации финансовых обязательств;

• получение письменного подтверждения от третьих лиц;

• проверка документов, полученных ООО «Провиант-Опт» от третьих лиц;

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В нашей стране аудиторская деятельность отсутствовала на протяжение 70 лет. В основном контроль был организован по ведомственному признаку. Началом аудиторского движения в России можно считать 1987 год. Именно тогда появились предприятия, с их специфической формой собственности и полной хозяйственной самостоятельностью, соответственно, тогда же начал формироваться рынок аудиторских услуг и в России начали создаваться аудиторские фирмы различных форм собственности и национальной принадлежности. Конкуренция, возникшая между чисто российскими аудиторскими организациями и отделениями крупнейших западных аудиторских фирм, позволяет повышать качество проведения проверок и их эффективность для потребителей.

В настоящее время нормативной базой для аудита является Указ Президента РФ "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации". Этот документ будет регулировать аудиторскую деятельность до принятия закона об аудите. Тщательность подготовки закона об аудиторской деятельности очень важна, т.к. он должен быть направлен на защиту основы рыночной экономики -собственности. Как показывает практика промышленно развитых стран, для ведения аудита требуются две группы документов:

- законодательные государственные акты, к которым относится закон об аудиторской деятельности, и

- аудиторские стандарты, т.е. основные принципы работы аудиторов, приемы и содержание аудиторских проверок, порядок составления аудиторских заключений и профессиональный кодекс аудитора.

В настоящее время во Временных правилах определены содержание и основные требованию к аудиторскому заключению, а также степень ответственности аудитора за его объективность. В то же время эти важные положения нуждаются в более полном раскрытии в аудиторских стандартах, при этом необходимо определить особенности состава и содержания аудиторских заключений по экономическим субъектам разного профиля.

Важным вопросом является разделение аудиторских проверок на

обязательные и инициативные. Обязательная проверка проводиться в случаях, прямо установленных законодательными актами, инициативная - по желанию и решению самого экономического субъекта. Соответственно, уклонение от проведения обязательных проверок или препятствия к их качественному проведению наказуемы. Обязательный аудит ввелся начиная с отчета за 1994 год. Вероятно, основными критериями, по которым будут выбираться экономические субъекты для проведения обязательных аудиторских проверок, будут выбраны два - объем реализации продукции (оказываемых услуг) и объем баланса. Подобный опыт сложился в большинстве промышленно развитых стран.

Очевидно, что расширение самостоятельности предприятий приведет к расширению сферы аудита. В то же время качественное проведение аудиторских проверок вероятно приведет в будущем к возможности сокращения числа проверок и численности занятых ими специалистов государственной налоговой инспекции, т.к. вопросы соблюдения налогового законодательства, достоверности учета и отчетности и ценообразования на многих предприятиях будут систематически контролироваться независимыми аудиторами.

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ.
2. Гражданский кодекс РФ (часть 1 от 30.11.94г. № 51-ФЗ, в ред. Федерального закона от 15.05.2001 г. № 54-ФЗ; часть 2 от 26.01.96г. № 14-ФЗ, в ред. Федерального закона от 17.12.1999 г. № 213-ФЗ).
3. Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ (в редакции изменений и дополнений, внесенных Федеральным законом от 23.07.98 г. № 123-ФЗ).
4. Налоговый кодекс РФ (часть 1 31.07.1998 г. № 146-ФЗ, в ред. Федерального закона от 29.12.2001 г. № 190-ФЗ, часть 2 от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ, в ред. Федерального закона от 31.12.2001 г. № 198-ФЗ).
5. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Внутрифирменный контроль качества аудита» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 15.07.1998 г. Протокол № 4.
6. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 25.12.1996 г. Протокол № 6.
7. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности Порядок заключения договоров на оказание аудиторских услуг» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 20.10.1999 г. Протокол № 6.
8. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 20.10.1999 г. Протокол № 6.
9. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Понимание деятельности экономического субъекта» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 27.04.1999 г. Протокол № 3.
10. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Общение с руководством экономического субъекта» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 18.03.1999 г. Протокол № 2.
11. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого субъекта» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 15.07.1998 г. Протокол № 4.
12. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Аналитические процедуры» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 22.01.1998 г. Протокол № 2.
13. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Существенность и аудиторский риск» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 22.01.1998 г. Протокол № 2.
14. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Планирование аудита» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 25.12.1996 г. Протокол № 6.
15. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Документирование аудита» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 25.12.1996 г. Протокол № 6.
16. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Аудиторские доказательства» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 25.12.1996 г. Протокол № 6.
17. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 25.12.1996 г. Протокол № 6.
18. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Аудиторская выборка» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 25.12.1996 г. Протокол № 6.
19. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 15.07.1998 г. Протокол № 4.
20. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 25.12.1998 г. Протокол № 6.
21. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Порядок составления заключения о бухгалтерской отчетности» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 09.02.1996 г. Протокол № 1.
22. Правило (стандарт) Аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям» Одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте России от 20.10.1999 г. Протокол № 6.
23. Аудиторская деятельность. Правовые основы, стандарты, особенности аудита банков. М.: Омега-Л, 2001.
24. Аудит. Под ред. В.И. Подольского, М.: ЮНИТИ, 2001.
25. Бабченко Т.Н. Учет посреднических операций. М.: Статус-Кво, 2000.
26. Бычкова С.М., Карзаева Н.Н. Аудит ситуации, примеры, тесты. М.: Юнити, 2000.
27. Бухгалтерский учет. Под ред. Ю.А. Бабаева, М.: Юнити, 2002.
28. Внешний аудит, уч.пособ., Профессор Овсейчук М.Ф., М., 1995
29. Герасименко Г.П. и др. Управленческий, финансовый и инвестиционный анализ. Ростов-на-Дону: МарТ, 2002.
30. Глушков И.Е. Практический аудит на современном предприятии. М.: Кнорус-Экор, 2000.
31. Дряхлов В.В. Основы аудита М.: Гном и Д, 2001.
32. Камышанов П.И. Аудит: стандарты и практика. М.: Элиста Апп «Джангар», 2002.
33. Ковалев В.В. Финансовый анализ. М.: Финансы и статистика, 1997.
34. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит. М.: Приор, 2002.
35. Лабынцев Н.Т., Ковалева О.В. Аудит: теория и практика. М.: Приор, 2000.
36. Пархачева М.А. Посредническая деятельность: бухгалтерский и налоговый учет по договору комиссии. М.: Статус-Кво, 2001.
37. Полисюк Г.Б. и др. Аудит предприятия. М.: Экзамен, 2001.
38. Суйц В.П. и др. Аудит: Общий, Банковский, страховой. М.: Инфра-М, 2001.
39. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. М.: Дело и Сервис,1998.