1. **Организация аудита в РФ и его нормативно-правовое регулирование.**

Аудит (аудиторская деятельность) — это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудируемых лиц). Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Основной вид аудиторской деятельности — это проведение ауди­торской проверки достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности с выдачей официального аудиторского заключения. Аудит представляет собой одну из форм финансового контроля и осуществляется наряду с другими его видами: государственным финансовым контролем и ревизией.

Аудиторская деятельность в России организуется с учетом опыта, сложившегося в мировой практике. Существует две основные концепции регулирования аудиторской деятельности: согласно первой концепции аудиторская деятельность строго регулируется централизованными органами, на которые возлагаются функции государственного контроля за аудиторской деятельностью (Австрия, Испания, Франция, Германия). Согласно другой концепции аудит ориентирован в основном на потребности акционеров, инвесторов, кредиторов и других экономических субъектов. Аудиторская деятельность в некотором роде саморегулируется и регулируется в основном общественными аудиторскими образованиями (США, Великобритания).

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии становления. Происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих ее деятельность, определения роли и функций государственных и общественных аудиторских организаций.

1. В правовом плане ее можно выстроить в следующем порядке;

1)Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ, от 07.08.2001 г. Он определяет место, цель и задачи аудита в финансово-экономической системе;

2)Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Постановлением Правительства РФ от 23.08.2002 г. № 696 утверждено 6 стандартов аудиторской деятельности.

Они определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов, устанавливают нормы аудиторских услуг;

3) внутренние стандарты профессиональных аудиторских объединений, а также нормативные акты министерств и ведомств, установленные правила организации аудиторской деятельности и проведения аудита применительно к конкретным отраслям. Регулируют особенности аудита по видам: общий, страховой, банковый. Например, Приказ Минфина РФ от 07.03.2002 г. N» 47 «Об утверждении положения о Департаменте организации аудиторской дея­тельности Министерства финансов в РФ»;

4)внутренние стандарты аудиторской деятельности, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе федеральных стандартов и практики аудита. Такие стандарты определяют качество работы и престиж аудиторских фирм, используются при проведении аудита и сопутствующих аудиту услуг.

2. В организационном плане систему регулирования аудиторской деятельности можно представить следующим образом.

Министерство финансов РФ:

1) уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности в РФ;

2) Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе;

3) Департамент организации аудиторской деятельности VAHA;

4) акредитированные профессиональные объединения;

5) аудиторские организации, индивидуальные аудиторы.

Отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, могут регулироваться указами Президента РФ, которые не должны противоречить федеральному законодательству. Правительство РФ тоже вправе принимать постановления, содержащие нормы законодательства РФ об аудиторской деятельности.

1. **Аудит операций с денежными средствами.**

Виды кассовых операций включают в себя выдачу средств:

1) на оплату труда;

2) на социальные цели;

3) подотчетным лицам;

4) на административно-хозяйственные расходы;

5)учредителям и акционерам.

Виды нарушений:

1)прямое хищение - вид нарушений можно обнаружить при помощи инвентаризации. Если в организа­ции имеется несколько касс, то все они опечатываются с целью предотвращения покрытия недостач в одних кассах за счет других. Кассир составляет отчет по кассе за последний день и выводит остаток. Подсчитывается фактическая наличность в кассе и сравнивается с остатком по кассовой книге. Кассир дает расписку о том, что все расходные и приходные документы он включил в отчет, неопри-ходованных и несписанных денежных средств не имеется. В случае обнаружения недостачи или излишков кассир пишет объяснительную;

2) хищение денежных средств, маскируемое расписками должностных лиц и других работников предприятия - обнаружение документов, не подтвержденных одной из подписей:

а)получателя денег;

б)главного бухгалтера;

в) руководителя предприятия;

3)неоприходование и присвоение поступивших сумм из банка. Производится проверка кассовых и банковских операций, проверяются приходные кассовые ордера на поступление денег с расчетного счета, чековые книжки, корешки чековых книжек. Одновременно проходит проверка отражения по кассе наличных денег, внесенных в банк на рас­четные счета;

4) неоприходование и присвоение поступивших денежных сумм по приходным ордерам. Проверяются расчеты между организациями, отражение доверенностей в журнале, контроль бухгалтерии за получением наличных от подотчетных лиц и товарно-материальных ценностей;

5) повторное использование одних и тех же документов для списания по кассе. Оно может сопровождаться подчистками номеров, дат, сумм и др. Ауди­тор производит сверку всех кассовых отчетов со всеми приложениями, которые должны быть представлены полностью;

6) неправильный расчет итогов кассовых документов и отчетов - подразумеваются сознательные арифметические ошибки в кассовых документах для создания излишка денег в кассе с целью присвоения. Аудитор производит проверку подсчета остатка и оборотов прихода и расхода;

7)списание денег без оснований или по подложным документам (аудитор производит проверку первичных документов) и прочие нарушения. Основными документами для контроля операций по расчетным счетам являются выписка из банка с приложенными к ней денежно-расчетными документами. Все выписки из счетов банка должны быть подшиты в хронологическом порядке по каждому счету отдельно.

Аудитор проверяет:

1) в каких учреждениях банка открыты счета;

2) соответствие сумм по выпискам банка суммам, указанным в первичных документах, которые приложены к ним;

3) правильность отражения в бухучете банковских операций;

4)правильность и своевременность использования банковских ссуд, достоверность представленных для получения ссуды документов;

5)точность отражения и законность использования полученных из банков чековых книжек;

6)правильность переводимых сумм текущей и депонированной зарплаты.**3. Аудит расчетных операций.**

**Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками, дебиторами и кредиторами**

Проверка по счетам расчетов должна осуществляться по следующим основным направлениям: наличие и правильность оформления документов, определяющих права и обязанности сторон по поставке материальных ценностей (работ, услуг); правильность оплаты или получения сумм за полученные или отгруженные материальные ценности; полнота оприходования и списания полученных ценностей.

При проверке следует обратить внимание на следующее:

имеются ли договора на поставку продукции (выполнение работ, услуг) и правильность их оформления;

при наличии дебиторской и кредиторской задолженности необходимо установить дату возникновения и причину образования;

имеется ли задолженность с истекшим сроком исковой давности, принимаются ли меры к ее взысканию.

при поступлении товарно-материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы (неотфактурованные поставки), необходимо проверить, не числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со складов поставщиков, и не числится ли стоимость этих ценностей как дебиторская задолженность;

проводилась ли инвентаризация расчетов. Посмотреть ее результаты, а в необходимых случаях провести встречную проверку расчетов;

полнота оприходования материальных ценностей;

правильность установления цен на материальные ценности, соответствуют ли они ценам, указанным в договорах поставки;

правильность списания затрат с кредита расчетов с дебиторами и кредиторами на себестоимость продукции (работ, услуг);

правильность списания задолженности с истекшим сроком исковой давности.

правильность отражения операций при оплате векселями;

предъявлялись ли претензии поставщикам и подрядчикам в случае несоответствия цен и тарифов, обусловленных договорами, а также при выявлении арифметических ошибок в счетах; при обнаружении несоответствия качества стандартам или техническим условиям; за недостачу груза в пути сверх норм естественной убыли;

при проверке расчетов с подрядчиками следует установить: обеспечены ли объекты источником финансирования; имеется ли проектно-сметная документация на строящиеся объекты; нет ли приписок объемов выполненных работ;

правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 60 “Расчеты с дебиторами и кредиторами”;

соответствие данных журналов-ордеров №6, 8 по этим счетам данным, указанным в главной книге и балансе;

правильность составления бухгалтерских проводок по счетам расчетов.

**Аудит расчетов с покупателями и заказчиками**

При проверке необходимо установить:

заключены ли договора поставки продукции;

реальность задолженности покупателей, что должно быть подтверждено актами инвентаризации (сверки) расчетов;

правильность ведения аналитического учета по счету 62 “Расчеты с покупателями и заказчиками”. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченной векселями срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселями, дисконтированными (учтенными в банках, по которым денежные средства не поступили в срок);

правильность составления бухгалтерских проводок по счету 62;

соответствие записей аналитического учета по счету 62 записям в журнале-ордере №11, главной книге и балансе.

**Аудит расчетов с подотчетными лицами**

При проверке авансовых отчетов подотчетных лиц необходимо обратить внимание на следующее:

имеются ли приказы (распоряжения) о направлении работников в командировку;

правильность возмещения командировочных расходов (суточные, квартирные, стоимость проезда);

имеется ли командировочное удостоверение с отметкой в месте пребывания в командировке;

правильность и своевременность составления авансовых отчетов;

правильность возмещения затрат на хозяйственные нужды;

наличие оправдательных документов;

полнота и своевременность сдачи в кассу остатка подотчетной суммы;

правильность возмещения затрат на представительские расходы.

Включение представительских расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) производится в пределах смет предприятия и только при наличии оправдательных первичных документов, в которых должны быть указаны: дата и место, программа проведения деловой встречи (приема), приглашенные лица, участники со стороны предприятия, величина расходов;

правильность возмещения затрат при краткосрочных загранкомандировках;

правильность составления бухгалтерских проводок по операциям с подотчетными лицами;

правильность выведения остатков на конец месяца по счету 71 “Расчеты с подотчетными лицами”;

соответствие записей в авансовых отчетах записям в журнале-ордере №7 по счету 71 “Расчеты с подотчетными лицами” и главной книге.

**Аудит расчетов с прочими дебиторами и кредиторами**

При проверке необходимо установить:

правильность и обоснованность удержаний по исполнительным листам в пользу других предприятий и лиц, а также своевременность перечисления удержанных сумм получателю;

правильность расчетов с квартиросъемщиками и лицами, проживающими в общежитиях, ведомственных гостиницах, за пользование общежитиями, квартирами, гостиницами и коммунальными услугами;

правильность расчетов за товары, проданные в кредит, наличие договоров, сроки представления поручений-обязательств покупателей, порядок погашения кредита и т.д.;

полноту и правильность расчетов по выданным членам трудового коллектива беспроцентным ссудам. Необходимо проверить обоснованность выдачи этих ссуд, правильность оформления документов на выдачу ссуд (кроме суммы, должен быть установлен срок и порядок погашения ссуды). Особое внимание следует обратить на полноту и своевременность погашения ссуд. На практике встречаются случаи, когда ссуды умышленно своевременно не погашаются и по истечении срока исковой давности списываются за счет предприятия (один из многих способов ухода от налогообложения физических лиц);

полноту и правильность расчетов по ссудам, выданным на индивидуальное жилищное строительство;

правильность отражения в чете депонированной заработной платы, Необходимо сверить записи по счету 76 с записями в книге учета депонированной зарплаты. В случаях перечисления депонированной зарплаты с расчетного счета необходимо уточнить правильность указанных адресов получателей. На практике встречаются случаи, когда умышленно неправильно указывались домашние адреса получателей, а возвращенные в связи с этим переводы в кассу предприятия не приходовались. Также имеются случаи начисления оплаты труда работникам за не выполнявшиеся работы, которая депонировалась и присваивалась кассиром;

своевременность и полноту начисления и поступления взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях;

правильность составления бухгалтерских проводок по расчетом с дебиторами и кредиторами;

правильность ведения аналитического учета по счетам 73; 76;

соответствие записей аналитического учета по счету 76 записям в журнале-ордере №8, главной книге и балансе.

**Аудит расчетов по оплате труда**

Основной задачей проверки расчетов с рабочими и служащими по оплате труда является проверка соблюдения нормативно-правовых актов при начислении оплаты труда, удержаниях из нее и правильности ведения бухгалтерского учета расчетов по оплате труда.

Источниками информации, используемой в процессе контроля, являются аналитические и синтетические данные по счетам 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”, 84 “Нераспределенная прибыль”, 76 “Расчеты с разными дебиторами и кредиторами” (субсчет “Расчеты с депонентами”), первичные документы по учету выработки и начислению оплаты труда (табеля учета отработанного времени, наряды и др.), листки о временной нетрудоспособности, расчеты на оплату отпусков и т.д., нормативные документы, регулирующие эти операции.

Начинать проверку расчетов с рабочими и служащими по оплате труда следует с установления соответствия показателей аналитического учета по счету 70 с записями в главной книге и бухгалтерском балансе на одну и ту же дату. Для этого необходимо сверить сальдо по счету 70 на первое число в главной книге и в балансе предприятия с итоговыми суммами (к выдаче) расчетно-платежных ведомостей.

Дальнейшими этапами осуществления аудиторской проверки являются:

выборочная проверка правильности начисления оплаты труда;

порядок оформления доплат в связи с отклонением от нормальных условий работы;

документальное оформление и оплата простоя;

документальное оформление брака продукции и его оплаты;

доплата за работу в ночное время;

оплата труда за работу в сверхурочное время;

оплата работы в праздничные дни;

начисление выплат за неотработанное время, предусмотренное действующим законодательством (оплата отпусков, выходных пособий и т.п.);

начисление пособий по временной нетрудоспособности;

проверка правильности удержаний из заработной платы. В соответствии с законодательством из заработной платы могут быть произведены следующие удержания: подоходный налог; отчисления в пенсионный фонд; погашение задолженности по ранее выданным авансам, а также сумм излишне выплаченных ввиду арифметической ошибки; в погашение задолженности по подотчетным суммам; квартплата; за содержание ребенка в детских дошкольных учреждениях; возмещение материального ущерба, причиненным работником предприятию; денежные начеты; за товары, купленные в кредит; за подписку на газеты и журналы; по исполнительным документам; за брак продукции. Другие удержания из заработной платы могут быть произведены лишь с согласия работника.

**Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами**

Аудит расчетов по социальному страхованию и обеспечению

Основными задачами проверки расчетов по социальному страхованию и обеспечению является установление правильности начисления сумм платежей, своевременности взносов (перечислений) причитающихся сумм, правильность отражения в бухгалтерском учете этих операция и составления отчетности.

Необходимо проверить:

правильность определения фонда оплаты труда для начисления страховых взносов;

правильность применения тарифов страховых взносов;

своевременность и обоснованность начисления пособий, пенсий и т.д., выплачиваемых из средств социального страхования;

правильность отражения в бухгалтерском учете операций по начислению взносов и их перечислению;

соответствие записей аналитического и синтетического учета по счету 69 “Расчеты по социальному страхованию и обеспечению” записям в главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета);

правильность и своевременность составления форм отчетности по видам страховых взносов и своевременность их сдачи в соответствующие фонды.

# **Аудит расчетов по внебюджетным платежам**

Общей задачей проверки по всем видам платежей во внебюджетные фонды является установление правильности начисления сумм платежей, своевременности взносов (перечислений) причитающихся сумм, выяснение причин просрочки платежей, правильности ведения бухгалтерского учета по этим операциям и составления отчетности.

Исходя из вышеперечисленных задач необходимо проверить:

правильность определения объекта налогообложения;

правильность применения ставок налогов;

законность и обоснованность применения льгот по уплате налогов;

своевременность и полноту перечисления взносов;

правильность отражения в бухгалтерском учете операций по начислению платежей и их перечислению;

правильность и своевременность составления форм отчетности по видам внебюджетных платежей, представляемых в налоговую.

Аудит расчетов с бюджетом

Учитывая большое количество видов налогов и других платежей в бюджет, нестабильность и несовершенство налогового законодательства, вопросы правильности начисления налогов и уплаты платежей в бюджет являются наиболее трудоемкими и сложными.

Практика показывает, что далеко не все предприятия правильно начисляют и уплачивают налоги. Во многих случаях налоговые инспекции применяют к нарушителям штрафные санкции.

Совершенно естественно, что знать полностью все нормативные документы физически невозможно, однако аудитор обязательно должен знать, что имеется тот или иной нормативный документ, краткое содержание этого документа и где его можно прочитать в случае необходимости.

При наличии компьютера эта задача упрощается, т.к. можно приобрести программу с содержанием нормативных документов. Если же компьютера нет, то желательно иметь подшивку нормативных документов (раздельно по каждому виду налогов и платежей).

Общими вопросами, подлежащими проверке при проведении аудита расчетов с бюджетом, являются:

полнота и правильность определения налогооблагаемой базы;

правильность применения ставок налогов и других платежей, а также арифметических подсчетов при начислении платежей;

законность и обоснованность применения льгот при уплате налогов в Федеральный бюджет и бюджеты национально-государственных и административно-территориальных образований РФ;

полнота и своевременность уплаты платежей в бюджет;

правильность составления бухгалтерских проводок по начислению и уплате платежей;

правильность составления и своевременность представления в налоговую инспекцию форм отчетности по видам платежей;

правильность ведения аналитического и синтетического учета записям в главной книге и балансе предприятия.

1. **Аудит основных средств и нематериальных активов.**

Проверку операций по оприходованию основных средств (ОС) необходимо начинать с изучения учетной политики предприятия на финансовый год, за который производится аудиторская проверка. Затем проверить наличие в организации постановления действующей комиссии по приему и списанию ОС. Если такой комиссии нет, то, а ходе проверки необходимо добиться у руководства ее создания, удостовериться в правильности определения первоначальной стоимости объектов ОС.

Особое внимание при проверке аудитор должен уделить документальному оформлению законности списания ОС с учета, так как этот момент влияет на конечные результаты деятельности предприятия. Необходимо проверить оприходование материальных ценностей, полученных от разборки ОС; если такового не производилось, то нельзя признать правильны­ми конечные результаты от списания ОС.

При методе ускоренной амортизации аудитор уточняет и применяет цель проведения ускоренной амортизации, что послужило основанием для ее проведения, определяет дату начала ведения амортизации, установленный коэффициент повышения норм амортизационных отчислений (АО) и перечень оборудования, в отношении которого используется ускоренная амортизация. Аудитор обязан удостовериться, доведено ли решение о применении ускоренного метода до налоговых органов. Проводя проверку начисления АО по ОС, аудитор должен проверить и соответствующие расчеты, и их тождественность с данными аналитического и синтетического учета АО. Проверяя вопросы, связанные с отнесением затрат на произ­водство технического и капитального ремонта, аудитор должен проверить документацию, на основании которой проверяются ремонтно-дефектные ведомости, план проведения ремонтных работ, сметные расчеты. Пред­приятия проводят реконструкцию ОС под видом капитального или технического ремонта, тем самым списывая незаконные затраты на себестоимость продукции, а не в зачет источников по финансированию капитальных вложений. Важный элемент проверки - установление фактов отнесения затрат на ремонтные работы в себестоимость продукции по объектам ОС, не относящимся к производственным фондам. При проведении проверки отнесение затрат на ремонтные работы аудитору следует обратить внимание на создание резервного и ремонтного фондов за счет себестоимости выпускаемой продукции. В использовании этого фонда допускаются следующие нарушения:

1) имея средства по оплате ремонтных работ на указанном фонде, предприятия относят затраты на себестоимость продукции;

2) за счет ремонтного фонда списывают затраты на ремонтные работы ОС, не относящихся к производственным фондам;

3) в нарушение действующего законодательства на остатки средств неиспользованного ремонтного фонда на конец отчетного периода не уменьшают себестоимость продукции.

Аудитор должен знать, что отношения, связанные с созданием, правовой охраной и использованием нематериальных активов, регулируются: ГК РФ, Патентным законом РФ, Законами РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров», «О правовой охране топологии интеллектуальных микросхем» и другими, а также меж­правительственными соглашениями, международными договорами и другими нормативными актами действующего законодательства.

При проведении проверки следует также помнить, что нематериальные объекты могут быть приняты на учет при их соответствии следующим требованиям:

1) иметь товарную форму (проект, авторское свидетельство, патент и др.) и возможность отчуждения от собственника, т.е. являться объектом купли-продажи;

2) иметь законодательное подтверждение и реальную цену и стоимость;

3) приносить доход и иметь документальное подтверждение приобретения (создания).

Аудитор должен помнить, что затраты, связанные с приобретением (покупкой, созданием) нематериаль­ных активов, носят капитальный характер и до принятия их на учет отражаются на счете 08 «Капитальные вложения» как долгосрочные инвестиции.

Учет нематериальных активов ведется аналогично учету основных средств. Поэтому источниками информации для проверки являются карточки аналитического учета, акты приемки-передачи, акты о ликвида­ции (списании).

В состав нематериальных активов иногда ошибочно включают стоимость различных лицензий со сроком использования менее одного года. Поэтому тщательной проверки требует состав нематериальных активов, для чего составляется подробный список нематериальных активов. В списке указываются перечень всех объектов, принятых на учет, по которым начисляется амортизация, первоначальная стоимость, норма и суммы фактически начисленной амортизации. Эти данные требуют арифметической проверки, а состав нематериальных активов - инвентаризации.

1. **Аудит издержек производства, обращения и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).**

Цель аудита издержек - проверка обоснованности, формирования и правильности учета издержек производства, от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реа­лизации произведенной продукции (купленных товаров).

При проверке затрат следует документально подтвердить правильность исчисления себестоимости продукции (работ, услуг), так как это один из наиболее важных синтетических показателей, позволяющий оценить эффективность использования материальных и трудовых затрат, рентабельность, прибыльность и финансовую устойчивость экономического субъекта.

Проверяя, правильно ли отнесены затраты на себестоимость продукции, аудитор должен знать, что они группируются по следующим элементам:

1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);

2) затраты на оплату труда;

3)отчисления на социальные нужды;

4)амортизация основных средств;

5)прочие затраты.

При проверке производственных затрат организации необходимо установить, какой способ формирования себестоимости продукции (работ, услуг) используется в организации - традиционный для отечественного учета, так называемый калькуляционный вариант или применяемый в международной практике «директ-костинг» (учет прямых затрат).

При проверке достоверности и объективности списания затрат на издержки в организациях оптовой и розничной торговли аудитор должен убе­диться в правильности распределения и списания издержек на остаток товаров на складах (прилавках) и на реализованную часть товаров. Практика показывает, что нередки факты, когда всю сумму издержек производства без предварительного распределения относят на реализацию, что приводит к искусственному снижению налогооблагаемой базы (дохода).

Проверка правильности оценки материальных ресурсов, списанных на себестоимость, важна, поскольку материалы поступают из разных источников, а начальные остатки материалов могут иметь иную цену по сравнению с закупленными. Аудитору, следовательно, приходится проверять правильность оценки материалов по средневзвешенной цене или по способам оценки ФИФО или ЛИФО (согласно учетной политике организации).

По установленным правилам на затраты производства относят:

1)представительские расходы;

2)расходы на служебные командировки;

3)рекламу и подготовку кадров;

4(компенсационные выплаты за использование личного транспорта;

5)информационные;

6)консультационные и аудиторские расходы;

7)некоторые налоги и сборы и др.

Внимание аудитора должно остановиться и на достоверности величины амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам. В частности, необходимо проверить, нет ли начислений износа основных средств сверх нормативного срока их эксплуатации.

Аудиторской проверке подвергаются также достоверность показателей «незавершенного производства» и правильность списания затрат на готовую продукцию. Особое внимание следует уделить корректировочным записям с целью установления правильности списания калькуляционных разниц. Здесь могут быть искусственные нарушения, увеличивающие или уменьшающие себестоимость продукции при ее реализации.

1. **Аудит реализации продукции и ее финансовых результатов.**

Цель аудита выпуска готовой продукции и ее реализации — уста­новление полноты оприходования готовой продукции, правильности исчисления выручки от реализации и себестоимости реализованной продукции.

В ходе проверки аудитор решает следующие задачи:

•подтверждение обоснованности выбора и правильности применения варианта оценки готовой продукции;

•установление полноты оприходования готовой продукции;

•подтверждение объемов отгруженной и реализованной продукции;

•подтверждение себестоимости отгруженной и реализованной продукции;

•подтверждение объема продаж.

Источниками информации для проверки состояния учета выпуска готовой продукции и ее реализации служат карточки складского учета готовой продукции, прейскуранты, договоры на поставку продукции, счета-фактуры, книга продаж, накладные на отпуск готовой продук­ции, доверенности покупателей, первичные банковские и кассовые документы о выручке (платежные поручения, платежные требования, приходные кассовые ордера и т.д.), учетные регистры (ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам 20, 40, 41, 44, 45, 50, 51, 60, 62, 99 и др., Главная книга, Отчет о прибылях и убытках (форма № 2) и др.

Аудит реализации готовой продукции завершается проверкой пра­вильности исчисления прибыли, которая формируется как прибыль от продажи продукции (работ, услуг).

Прибыль от продажи продукции — это превышение выручки от реа­лизации продукции (работ, услуг) без НДС и акцизов над затратами на производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции. Для определения достоверного финансового результата от продаж аудитору необходимо проверить соблюдение следующих условий:

•оформление надлежащим образом всех операций по отгрузке готовой продукции;

• своевременное отражение продажи на соответствующих счетах учета;

• определение правильной стоимостной оценки реализованной продукции;

• правильная классификация сумм продаж;

•точное отражение на счетах бухгалтерского учета сумм дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции (работ, услуг).

Аудитор проверяет, чтобы аналитический учет по счету 90 «Продажи» был организован по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказанных услуг, а также по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Формирование счета 90 «Продажи» играет важную роль в определении финансовых результатов деятельности организации. По кредиту данного счета указываются операции по продажам, которые являются предметом деятельности организации. На этом счете отражается выручка по готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства; работам и услугам промышленного характера; покупным изделиям, приобретенным для комплектации; товарам; строительным, проектно-изыскательским, научно-исследовательским, геологоразведочным и иным работам; услугам по перевозке грузов и пассажиров и т.д. При учете выручки от реализации продукции (работ, услуг) аудитор должен проверить, соблюдается ли принцип начисления.

В бухгалтерском учете доход (выручка) от продажи по обычным видам и предметам деятельности организации отражается в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления), т.е. по мере отгрузки товаров, работ и услуг и предъявления к оплате расчетных документов проводятся записи по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

1. **Аудит формирования финансовых результатов и использования прибыли.**

Цель аудита - установление правильности отражения в учете и отчетности фактической выручки, себестоимости продаж, прибыли (убытков).

Задачи аудита:

1) правильность определения выручки от реализации и себестоимости продаж;

2) правильность определения финансового результата от реализации продукции, работ, услуг, основных средств, чрезвычайных доходов и расходов и т.д.;

3)проверка корреспонденции счетов;

4)проверка правильности реформации баланса на конец отчетного периода;

5) проверка взаимоувязки показателей бухгалтерских документов, регистров, форм отчетности.

Источники информации: учредительные документы, налоговые расчеты, банковские и кассовые документы, журналы-ордера, Главная книга, баланс, отчет о прибылях и убытках и др.

Финансовый результат деятельности организации складывается из результата по обычным видам деятельности (указанная в уставе предприятия и подтвержденная соответствующими документами) и прочим доходам и расходам.

Основную долю в финансовых результатах составляет результат от реализации продукции. Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг.

В настоящее время для формирования выручки большую роль играет метод определения выручки для целей налогового обложения. На формирование финансовых результатов от продажи в значительной степени влияют затраты, связанные с производством и сбытом продукции.

Управленческие расходы предприятия могут включаться в производственную себестоимость продукции. С вступлением в силу ПБУ10/99 в учетной политике расходы по управлению списываются полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Необходимо проверить расчеты распределения общехозяйственных расходов между отдельными видами продукции.

К прочим доходам и расходам относятся:

1)операционные доходы: проценты банка за использование средств на счетах; доходы от участия в других организациях; прочие операционные доходы: Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», Кредит счета 91-1 «Прочие доходы»;

2)операционные расходы: проценты по кредитам и займам: Дебет счета 91-2 «Прочие расходы», Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

3)внереализационные расходы: уплаченные штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров: Дебет счета 91 -2 «Прочие расходы», Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; затраты на содержание основных средств и др.;

4) чрезвычайные доходы: поступления, возникающие как последствия ЧП (стихийные бедствия, катастрофы и т.п.) - стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных.

На результат деятельности предприятия влияют также начисление налогов и налоговых санкций. Убытки покрываются за счет прибыли, целевых взносов учредителей, резервного фонда.

1. **Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия.**

Формирование и исполнение учетной политики относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности. В связи с этим учетная политика организации является объектом проверки на всех этапах аудита бухгалтерской отчетности - от планирования до формирования заключения.

При изучении учетной политики устанавливается наличие и состав распорядительных документов, определяющих учетную политику. Информационной базой для ознакомления с содержанием учетной политики являются:

1)приказ (распоряжение и т. п.) об учетной политике проверяемой организации;

2)рабочий план счетов бухгалтерского учета;

3) перечень утвержденных форм первичных документов и форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

4) правила документооборота и технологии обработки учетной информации;

5)утвержденные методики учета отдельных показателей и другие приложения к приказу об учетной политике проверяемой организации;

6)пояснительная записка, которая раскрывает:

а)сведения, относящиеся к учетной политике организации;

б)избранные при формировании учетной политики отличные от предыдущего года способы ведения бухгалтерского учета;

в) изменения в учетной политике, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователей бухгалтерской отчетности в отчетном году или в периодах, следующих за отчетным;

г) дополнительные данные о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности, прекращении операций, аффилированных лицах, прибыли, приходящейся на одну акцию.

Цель аудита учетной политики - составить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности организации (экономического субъекта).

Для оценки полноты и правильности положений учетной политики аудитор должен убедиться, что в распорядительных документах по учетной политике содержится информация, обосновывающая выбор организацией способов бухгалтерского учета:

1) вариантность которых предусмотрена нормативными документами по бухгалтерскому учету и отчетности;

2)описание которых отсутствует в нормативных актах;

3) вариантность которых вытекает из противоречивости и несовершенства законодательства;

4) особенности применения способов учета исходя из специфики условий хозяйствования, отраслевой принадлежности и иных условий.

Если организация самостоятельно разрабатывает те или иные способы бухгалтерского учета, то аудитор должен проверить, соответствуют ли они допущениям и требованиям, установленным нормативными документами по бухгалтерскому учету.

Несоответствие положений приказа (распоряжения) об учетной политике действующим нормативным актам можно выявить при тестировании. Одной из причин таких несоответствий является несвоевременность внесения корректировок в связи с изменениями в нормативных актах.

Иногда несоответствия являются следствием формулировок приказа. Так, при выборе условий признания факта реализации товаров (работ, услуг) организации ограничиваются отражением в приказе выбранного метода «по отгрузке» или «по оплате», не указывая его назначения «для целей налогообложения».

1. **Аудиторское заключение, его структура, виды, порядок составления и представления**

В состав финансовой отчетности предприятий в соответствии с Законом РФ входит аудиторское заключение. Составление аудиторского заключения регламентируется аудиторским стандартом «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторское заключение - официальный документ для пользователей финансовой отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности и соответствии законодательству РФ бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение включает в себя: наименование адресата; сведения об аудиторе; сведения об аудируемом лице; вводную часть; часть, описывающую объем аудита; часть, содержащую мнение аудитора; дату аудиторского заключения; подпись аудитора.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава, включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении мнения о достоверности этой финансовой отчетности во всех существенных отношениях. К аудиторскому заключению прилагается финансовая отчетность. Документы должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны.

Аудиторское заключение в соответствии с федеральным правилом (стандартом) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» с точки зрения оценки достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть безоговорочно положительным или модифицированным.

Аудиторское заключение считается безоговорочно положительным, если бухгалтерская отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

1)факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся в ходе проверки и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности; 2)факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения или отрицательному мнению.

Аудитор не может выразить безоговорочно положительного мнения, если присутствует хотя бы одно из обстоятельств, способное оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

1.Имеется ограничение объема работы аудитора. Данное обстоятельство может привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

2.Возникли разногласия с руководством организации по вопросам:

1)допустимости выбранной учетной политики;2) выбора метода ее применения;3) адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Данные обстоятельства могут привести к отказу от выражения мнения или к отрицательному мнению.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительного мнения, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенны и глубоки, чтобы выразить отрицательное мнение.

Отказ от выражения мнения возникает в том случае, если аудитор не может получить достаточные доказательства и не может выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отрицательное мнение выражается только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчетности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение недопустимо и не позволяет раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

К аудиторскому заключению прилагается полный комплект бухгалтерской отчетности экономического субъекта за тот финансовый год, в отношении которого проводился аудит.

В Законе «Об аудиторской деятельности» № 119-ФЗ от 07.08.2001 г. введено понятие заведомо ложного заключения. В п. 1. ст. 11 данного Закона сказано: «Заведомо ложное аудиторское заключение - это аудиторское заключение, составленное без проведения аудиторской проверки или составленное по результатам такой проверки, но явно противоречащее содержанию документов, представленных для аудиторской проверки. Оно признается таковым только по решению суда».

1. **Организация аудиторской проверки. Источники и методы получения аудиторских доказательств.**

Порядок определения объема аудиторской проверки установлен федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Цель и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности» (утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696).

Аудиторская организация вправе самостоятельно принимать решения о видах, количестве и глубине проведения аудиторских процедур исходя из собранной информации о деятельности экономического субъекта.

Аудиторская проверка включает:

1) изучение и оценку системы бухучета клиента;

2) оценку эффективности системы внутреннего контроля;

3) проверку соблюдения нормативных актов при проведении аудита;

4) аудит оценочных значений в бухгалтерском учете;

5) налоговый аудит.

Аудиторская организация обязана достичь понимания системы бухучета путем внимательного всестороннего изучения его организации и документооборота клиента, описать эту систему и проанализировать сильные и слабые стороны. При изучении системы бухучета устанавливают ее соответствие действующим нормативным актам и адекватности масштабам деятельности экономического субъекта.

Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита предусматривает проверку соответствия совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций действующему законодательству для того, чтобы получить достоверную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете составляет одну из направленностей аудиторской проверки. Он означает проверку исчисления руководством экономического субъекта значения показателей бухгалтерской отчетности, допустимые в соответствии с правилами бухгалтерского учета при невозможности определения точных значений. В ходе такой проверки аудиторская организация должна получить достаточные аудиторские доказательства того, что оценочные значения являются достоверными в данных обстоятельствах и при необходимости содержат соответствующие пояснения.

Проведение налогового аудита проводится с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия во всех существенных аспектах нормам, установленным законодательством, порядка формирования, отражения в учете и уплаты налогов и иных платежей в бюджеты различных уровней.

На предприятиях, которые применяют компьютерную обработку информации, производится проверка оценки учета среды компьютерной и информационной системы, а также проверочные процедуры, позволяющие удостовериться, что все бухгалтерские операции должным образом автоматизируются и отражаются в учете своевременно и без ошибок. При проверке системы компьютерной обработки данных аудиторская организация руководствуется правилом (стандартом) «Аудит в условиях компьютерной обработки данных».

Подготовленная и собранная аудитором информация в процессе проверки становится аудиторской информацией, ее документальная составляющая от­носится к аудиторским доказательствам (это информация, собранная аудитором в ходе проверки, и выводы, служащие обоснованием аудиторского заключения).

Аудиторские доказательства должны быть релевантными и достаточными. Релевантность доказательств - это их ценность для разрешения какой-либо проблемы, а достаточность в каждом конкретном случае определяют на основе оценки системы внутреннего кон­троля и аудиторского риска. В любом случае аудитор должен быть уверен, что им собрано достаточное количество доказательств нужного качества для состав­ления объективного и обоснованного заключения.

Аудиторские доказательства могут быть внутренними (информация, полученная от клиента), внешними (информация, полученная от третьих лиц и организаций), и смешанными (информация, полученная от клиента и подтвержденная внешним источником)

Качество аудиторских доказательств зависит от их источника. Они могут быть получены из документальных источников, в ходе устных опросов персонала клиента и третьих лиц и при непосредственном наблюдении аудитора за выполнением учетных и других операций на предприятии. По степени надежности и достоверности наиболее ценны доказательства, полученные самим аудитором.

Если аудитор не в состоянии собрать достаточные доказательства, то он должен отразить этот факт в отчете и заключении. Собирая доказательства, аудиторы должны использовать следующие процедуры:

1) проверка арифметических расчетов клиента (может быть выборочной или сплошной);

2)инвентаризация (рассматривается как метод получения ценных и достоверных доказательств о реальности и точности статей актива баланса и фактов совершения хозяйственных операций. Участие в инвентаризации или наблюдение за ее проведением помогает правильно оценить организацию бухучета и системы внутреннего контроля на предприятии);

3) наблюдение за осуществлением отдельных хозяйственных и бухгалтерских операций (эта процедура несложна, но также важна для оценки организации бухучета и системы внутреннего контроля);

4) устный опрос персонала и руководства предприятия клиента и получение письменных представлений. Письменные представления от клиента посвящены вопросам, которые необходимо документировать. Пись­менное представление составляется на бланке и заверяется подписями руководителей предприятия;

5) проверка документов, полученных клиентом от третьих лиц (проводя эту процедуру, обращают внимание на правильность составления и оформления документов, а также на точность и своевременность их отражения в бухучете;

6)проверка документов предприятия (ее достоверность и ценность зависят от качества системы внутреннего контроля клиента);

7)аналитические процедуры - анализ и оценка полученной информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей с целью выявления необычных фактов и показателей и ис­следование причин их возникновения.