**1. Роль аудита в развитии функции контроля.**

Контроль — важная функция управления. Это объективное явление в экономической жизни общества, а в сфере управления фин. средствами — неотъемлемая часть системы регулирования финансовыми отношениями.

В зависимости от субъекта и характера деятельности финансовый контроль разделяется на государственный, ведомственный и вневедомственный; в зависимости от объекта — на внутренний и внешний; в зависимости от организации осуществления — на ревизионный (ревизия) и аудиторский (аудит). При осуществлении контрольной деятельности используются специальные приемы документального и фактического контроля, экспертные оценки, методы анализа и другой инструментарий. Государственный финансовый контроль регламентируется законами Российской Федерации и другими нормативными актами.

Объектами государственного финансового контроля являются государственные органы и структуры, промышленные и коммерческие предприятия с государственным участием, предприятия, организации и учреждения, финансируемые за счет бюджетных средств или получающие государственные субсидии общественные неправительственные организации и учреждения, предпринимательские структуры и физические лица в части уплаты налогов и осуществления деятельности, регулируемой государством.

Основные задачи государственного финансового контроля: проверка законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета; проверка эффективного и экономного расходования государственных средств; проверка правильности расчета и уплаты налогов .Элементами системы внутреннего контроля экономических субъектов являются внутренний аудит и управленческий контроль. *Отличие внешнего аудита от ревизии*

1. Цели: аудит — выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчетности; ревизия — выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных.

2. Характер: аудит — предпринимательская деятельность; ревизия — исполнительская деятельность, выполнение распоряжений.

3. Основа взаимоотношений: аудит — добровольное осуществление на основе договоров; ревизия — принудительное осуществление по распоряжению вышестоящих или государственных органов.

4. Управленческие связи: аудит — горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним; ревизия — вертикальные связи, назначение, отчет перед вышестоящим звеном о проделанной работе.

*Понятие аудита.*Аудиторская деятельность (аудит) представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований аудируемых лиц, а также оказанию сопутствующих аудиту услуг (постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности; проведение анализа финансово-хозяйственной деятельности организаций; налоговое, экономическое, финансовое, управленческое и правовое консультирование; автоматизация бухгалтерского учета и др.).

*Аудит направлен на снижение информационного риска*, т.е. вероятности того, что в финансовых отчетах содержатся ложные и неточные сведения для их пользователей. Аудиторской деятельностью в России имеют право заниматься как физические, так и юридические лица.

*Цели и задачи аудита.*Основной целью аудита является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета действующему законодательству. При этом под достоверностью следует понимать степень точности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая позволяет ее пользователям делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом положении аудируемых лиц и принимать на их основе обоснованные решения.

Для выполнения поставленной цели аудита необходимо предусмотреть выполнение *следующих задач*:

* составление плана и программы проведения аудита;
* определение видов, источников и методов получения аудиторских доказательств; проведение аудиторской проверки аудируемого лица.

Аудитор должен определить, правильно ли отражает учетная информация те экономические события, которые произошли за проверяемый период, а также определить важнейшие финансовые результаты, которые отражены в бухгалтерской отчетности.

В процессе проверки аудитор должен определить по каждому разделу отчетности ее: полноту (не является ли завышенным или заниженным перечень объектов имущества и финансовых обязательств); точность (не было ли допущено ошибок в расчете суммы объектов имущества и обязательств); оценку (адекватны ли стоимость объектов и выбранный метод их оценки в реально сложившейся ситуации); наличие (все ли объекты реально находятся у аудируемого лица); временную определенность фактов хозяйственной жизни (отнесены ли операции по движению объектов именно к тем периодам, когда они реально произошли); принадлежность активов и пассивов аудируемому лицу (определение прав и обязанностей аудируемого лица, которые можно судить по состоянию данных статей баланса); пояснение к бухгалтерской отчетности и надлежащую классификацию (не противоречит ли установленным правилам применяемая корреспонденция счетов, проставлены ли объяснения по спорным моментам); аккуратность (соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенных в журналах аналитического учета аудируемого лица, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге).

*Значение аудита.*Учредители, акционеры, держатели ценных бумаг соответствующих эмитентов и кредиторы заинтересованы в получении достоверной информации о финансовом состоянии и платежеспособности организаций, обоснованных заключений на текущий и перспективный периоды. Такую информацию пользователи финансовой отчетности организации могут получить в процессе аудита и по его результатам. Наличие достоверной информации позволяет повысить эффективность функционирования рынка капитала и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия принятия ряда экономических решений. Аудит обеспечивает также разработку рекомендаций по повышению эффективности хозяйственной деятельности аудируемого лица. Независимое подтверждение информации о результатах деятельности организаций и соблюдение ими законодательства необходимо государству для принятия решений в области экономики и налогообложения, а также государственным органам, судам, прокурорам и государственным следователям для подтверждения достоверности интересующей их финансовой отчетности.

*Понятие контроля.* Контроль является важной функцией управления. В экономической жизни общества контроль – это объективное явление, а в сфере управления финансовыми средствами контроль – это неотъемлемая часть системы регулирования финансовыми отношениями. Финансовый контроль обеспечивает соблюдения законодательства в процессе формирования и использования финансовых ресурсов, оценка экономической эффективности финансово-хозяйственных операций во всех звеньях экономики.

*Виды контроля*. Финансовый контроль можно разделить на:

* *государственный* - государственные органы, осуществляющие контроль за поступлением и расходованием средств из бюджетов всех уровней;
* *ведомственный* - ведомственные службы, контролирующие финансово-хозяйственную деятельность подведомственных предприятий и организаций;
* *внутрихозяйственный* - внутрихозяйственные службы, организуемые непосредственно на предприятиях (ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита, инвентаризационные комиссии и др.);
* *аудиторский* - аудиторские фирмы и аудиторы, осуществляющие проверки и оказывающие другие сопутствующие аудиту услуги.

*Задачи государственного финансового контроля (ГФК).*Основными задачами государственного финансового контроля является проверка: законности и правильности распределения финансовых средств государства и ведения бухгалтерского учета; эффективности и экономности расходования государственных средств; правильности расчета и уплаты налогов и др. Контрольные органы государства могут выполнять свои задачи объективно и эффективно только в том случае, когда они защищены от проверяемых ими организаций и защищены от постороннего влияния (давления со стороны заинтересованных третьих лиц).

*Методы организации контроля.*Выделяют различные методы организации контроля финансово-хозяйственной деятельности предприятий, такие как:

* *ревизия* – контроль деятельности предприятий и учреждений для установления правильности и законности действий (назначается вышестоящим звеном);
* *аудит* – независимая проверка бухгалтерского учета, финансовых отчетов и бухгалтерских балансов;
* *тематическая проверка* – проверка определенной области производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия, например, проверка организации учета товарно-материальных ценностей, сохранности денежных средств и ценных бумаг;
* *следствие (расследование)* – процессуальное действие, осуществляемое аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами) по поручению судебно-следственных органов в соответствии с процессуальным законодательством, при котором выявляются виновные лица и размер причиненного ими ущерба;
* *судебно-бухгалтерская экспертиза* - процессуальное действие, которое может проводиться в рамках следствия (расследования) с целью проверки и оценки определенных обстоятельств и сторон производственно-хозяйственной деятельности предприятия связанных с организацией и ведением бухгалтерского учета и получения необходимых доказательств.

*Отличие внешнего аудита от ревизии.*Аудит, являясь методом осуществления вневедомственного контроля, не заменяет государственный финансовый контроль за деятельностью организациями предприятиями. И хотя аудиторская деятельность может быть направлена на все экономические субъекты независимо от форм их собственности и видов деятельности, основными субъектами аудита являются предпринимательские структуры, а объектом – собственность акционеров и инвесторов. Необходимым условием деятельности аудиторов является их независимость, причем гораздо большая, чем государственных ревизоров.

**2. Сущность аудита и его задачи.**

С возникновением новых форм предпринимательской деятельности, созданием ОАО, коммерческих банков, совместных П. возникла необходимость в создании аудиторских фирм.

Аудит – это внешний независимый финансовый контроль, осуществляемый независимыми дипломированными аудиторами, не работающие в данной фирме. Возникновение аудита в первую очередь связано с разделением интересов тех, кто непосредственно инвестирует денежные средства в деятельность компании, и тех, кто занимается ее управлением.

Аудитор – это квалифицированный специалист, аттестованный на право ауд. деят. в порядке, установленном законодательством

Правовые основы регулирования ауд. деят. В РФ освещены в ФЗ «Об ауд. деят.» от 7.08.01 №119. согласно данному закону «аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и фин. отч. П. и индивидуальных предпринимателей.

Целью аудита является выражение мнения по достоверности фин. бух. отч. аудируемых лиц и соответствии порядка ведения б.у. законодательству РФ.

Основными задачами аудита являются:

1. проверка и подтверждение достоверности показателей отчетов;

2. контроль и соблюдение зак-ва и норм. Документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологию оценки активов, обязательств и собственного капитала;

3. поверка полноты, достоверности и точности отражения в у. и отч. затрат, доходов и фин. результатов П. за отч. год;

4. выявление резервов лучшего использования собс.о. и оборотных средств, фин. резервов и заемных источников;

5. разработка и представление обоснованных предложений по улучшению организации внут. контроля, б.у. и расчетной дисциплины.

Аудит – то особая, самостоятельная форма контроля. Аудит не заменяет гос. контроля. О. связью аудита с другими формами экон. контроля является то, что аудит и эк. контроль призваны поверять и выявлять нарушения на П., только при аудите выражается мнение по поводу достоверности фин. отч., а при эк. контроле выявляются недостатки ФХД с целью их устранения.

Взаимосвязью аудита и б.у. является то, что аудит призван проверять правильность и достоверность ведения б.у. и отч.

**3. Виды и классификация аудита**.

В практике ауд. деятельности различают след. виды аудита:

1. по стадии развития:

* подтверждающий аудит – аудит, предполагающий проверку и подтверждение практически каждой хоз. операции;
* аудит, базирующийся на риске – это такой вид аудита, когда проверка может производится выборочно, исходя из условий работы П.
* системно-ориентированный аудит предусматривает наблюдение систем, которые контролируют операции

2. по характеру заказа:

инициативный, т.е. проводимый по решению руководства П. или его учредителей;

обязательный, т.е. предусмотренный Ф.З.

3. по объему проверки:

внешний аудит проводимый ауд. фирмой на договорной основе с эк. субъектом с целью объективной оценке и достоверности состояния б.у. и отч., а также подготовки рекомендаций по улучшению фин. положения П., повышение эффективности его деятельности, изысканию неиспользованных резервов производства;

внутренний аудит проводится штатными аудиторами – работниками П., которые подчиняются руководителю П.

4. по периодичности проверки:

первоначальный аудит означает проведение аудитором или ауд. фирмой проверки на данном П. впервые;

периодический (повторяющийся) аудит осуществляется на дан. П. одной ауд. фирмой при повторных договорных отношениях.

Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая ауд. организациями помимо проведения ауд. проверок. Перечень сопутствующих аудиту услуг дан в п.6 ст 1 ФЗ «Об ауд. деят.». порядок оказания услуг определяется правилом ауд. деят. «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним».

Сопутствующие аудиту услуги можно классифицировать на:

1. совместимые с проведением у этого же клиента обязательной ауд. проверки (постановка б.у., контроль за ведением учета и отч., контроль за начислением и уплатой налогов и иных платежей, анализ хоз. и фин. деят., проведение семинаров, обучение и повышение квалификации в области экономики и права, консультирование по вопросам бухучета, н/о, финансов, хоз. права и др. услуги);

2. несовместимые с проведением у этого же клиента обязательной ауд. проверки (ведение б.у., восстановление б.у., составление налоговых деклараций, составление б. отч.).

Сопутствующие аудиту услуги подразделяются также на:

1. услуги действия (услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с эк. субъектом, ранее эк. субъектом не созданных);

2. услуги контроля (услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованными ауд. фирмой с эк. субъектом, контроль ведения у. и составления отч., контроль начисления и уплаты налогов);

3. информ. услуги.

**4. Нормативное регулирование ауд. деят. в России**

В настоящее время система нормативное регулирование ауд. деят. в России находится в стадии становления. Это связано с формированием новой организационно-правовой структуры ауд. деят. в РФ в соответствии с требованиями ФЗ «Об ауд. деят.». В настоящее время в России формируется пятиуровневая система нормативного регулирования аудита.

Первый уровень – Закон об ауд. деят., принятой Гос. Думой 13.07.01. закон установил понятие аудиторской деятельности как предпринимательской деятельности по независимой проверке б.у. и фин. отч. П, определил сферу аудита, а также его цели, дал понятие сопутствующих аудиту услуг и перечислил о. виды, сформировал требования к инд. Аудиторам и ауд. фирмам, их права и обязанности, а также права и обязанности ауд. лиц. В законе определено понятие обязательного аудита и случаи его проведения, установлены процедуры аттестации и лицензирования аудиторов. Закон дал понятие ауд. тайны, как обеспечение сохранности полученных сведений и определил ответственных за их разглашение, охарактеризовал роль и значение стандартов ауд. деят., их обяз. Характер, предусмотрел обязательный контроль качества работы аудиторов, определил порядок гос. регулирования аудита в стране – образование упол. фед. органа по регулированию ауд. деят. ( ФОГРАД) и Совета по аудиту при нем.

К документам второго уровня относятся также распоряжения Президента, постановления Правительства РФ, разъяснения Комиссии по ауд. деят. при Президенте РФ, такие как:

* Постановление Правительства РФ от 6.02.02 №80 « О вопросах гос. регулирования ауд. деят. в РФ»;
* Постановление Правительства РФ от 29.03.02 №190 «О лицензировании ауд. деят.»;
* Приказ Минфина РФ от 27.10.99 №69 «Порядок предоставления отчета ауд. фирмами, имеющим лицензии на осуществление ауд.деят.».

Третий уровень системы нормативного регулирования ауд. деят. представлен Федеральными стандартами ауд. деят. Стандарты содержат основные правила проведения аудита и составления ауд. заключения.

Четвертый уровень – методики ауд. деят., регламентирующие порядок проведения ауд. проверок применительно к конкретным отраслям, по отдельным вопросам н/о, финансов и по спец. ауд. заданиям. К этому же уровню относятся внут. стандарты, устанавливаемые прф.ауд. объединениями для своих членов. В наст. Время такие стандарты пока не разработаны.

Пятый уровень – документы, необходимые для реализации стандартов. Эти документы должны содержать сведения по применению стандартов, организации на основе стандартов ауд. деят.(внутрифирменные стандарты). Базируются внутрифирменные стандартына зак. и норм. актах, м/н и отеч. стандартах и должны включать в себя основополагающие и конкретные процедуры проведения аудита.

Итоговым документом разработанных внутрифирменных стандартов может быть «Приказ об утверж. внутрифирменных стандартов», подписанный рук. П.

Органы, регулирующие ауд.деят.

Уполномоченный Федеральный орган – это структура, призванная осуществлять гос. регулирование ауд.деят. Постановлением Правительства РФ от 6.02.04 №80 установлено, что во исполнения ФЗ «Об ауд. деят.» упол.фед. органом исполнительной власти определяется Минфином России.

Основные функции органа по гос. рег. ауд. деят.: издание в пределах своей компетентности нормативных правовых актов, рег. ауд.деят., организация разработки и предоставление на утверждение Прав-ву РФ фед. правил ауд. деят., организация системы аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в РФ, лицензирование А.Д., аккредитация проф. ауд. объединений, ведение гос. реестров аттестованных аудиторов и ауд. фирм.

Минфин РФ возложил выполнение данных функций на созданный в этом министерстве Департамент организации А.Д., который выполняет след. функции: разрабатывает и организует реализацию единой гос. политики в области аудита, обеспечивает формирование зак., норм. и мет. базы А.Д. в РФ, организует и реализует системы обучения, аттестации и повышения квалификации аудиторов, формирует перечень учебно-мет. центров, осуществляет лицензирование А.Д.

В целях учета мнения проф. участников рынка А.Д., при Минфине РФ создается Совет по А.Д., который выполняет след. функции: принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении о. док-тов А.Д. и проектов решений упол. фед. органа, разрабатывает фед. правила А.Д., рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных проф. ауд. объединений и вносит на рассмотрение упол. фед. органом.

Представительство аккредитованных проф. ауд. объединений в совете по А.Д. должно составлять не менее 51 % общего состава совета.

В состав совета по А.Д. должны входит представители гос. органов, ЦБ РФ и пользователи ауд. услуг.

**5. Организация А.Д. в РФ.**

Аудитор – это квалифицированный специалист, аттестованный на право ауд. деят. в порядке, установленном законодательством.

Аттестация на право осущ-ния А.Д. – проверка квалификации физ. лиц, желающих заниматься А.Д. Аттестацию проводит Совет по А.Д. при Фед. органе гос. рег. А.Д.

Критерии допуска к аттестации:

1. высшее экон. либо юр. образование;
2. стаж работы не менее 3-х из пяти лет в качестве бухгалтера, экономиста, ревизора, преподавателя по экон. профилю.

К аттестации не допускаются лица, осужденные приговором суда с применением наказания в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься опр. деят-тью в сфере финансово-хоз. отношений.

Аттестация предусматривает три этапа сдачи квал. экзамена: тесты, задачи и устный ответ.

О результат квал. экзамена сообщается в течении 3-х дней после их проведения. За проведение квал. экзамена изымается плата, размер которой уст-ся Прав-вом РФ. Квал. аттестат выдается без ограничения срока действия.

Лицензирование А.Д. осуществляется Минфином РФ. Лицензия выдается на срок 5 лет неограниченное количество раз. Форма бланка лицензии утверждается Минфином РФ.

Для получения лицензии необходимо выполнение след. условий и требований:

наличие у аудитора или ауд. фирмы соответствующих профилю ауд. проверки типов квал. аттестатов аудитора;

наличие в штате ауд. фирмы не менее 5 аудиторов, имеющих квал. аттестат аудитора;

осуществление предпринимательской деятельности только в виде проведения аудита и оказания сопутствующих аудиту услуг в соответствии с нормативными правовыми актами РФ и др.

Выдача лицензии ауд.фирме, получающей ее впервые, осуществляется при соблюдении след. лицензионных требований и условий: ауд. фрма не может иметь форму ОАО, уставный капитал должен составлять не менее 100-кратного установленного зак-вом МРОТ.

Лицензирующий орган принимает решение о выдаче или отказе в выдаче лицензии в срок, не превышающий 60 дней со дня поступления заявления со всеми необ. док-ми.

Сведения о выдаче лицензий аудиторам и ауд. фирмам, включенным а единый гос. реестр, публикуются в центр. печати и местных органах.

Права и обязанности аудитора определены ст.5 ФЗ «Об А.Д.» и ауд. стандартом «Права и обязанности ауд. организаций и проверяемых лиц». Согласно данным документам аудитор вправе:

самостоятельно определять формы и методы проведения ауд. проверки,

проверять в полном объеме документацию, связанную с ФХД ауд. лица, а также факт. наличия любого имущества, учтенного в документации,

получать разъяснения у должностных лиц в устной и пис. Форме в ходе проведения аудита,

получать от лиц, выступающих в качестве связанных сторон, сведения, достаточные для формирования ауд. доказательств,

требовать от гос. органов, по поручению которых проводится ауд. проверка, создания надлежащих условий для ее проведения, а при необходимости – также обеспечения личной безопасности аудиторов и членов их семей,

не предоставлять рабочую документацию аудита экон. субъектам, в отношении которых проводился аудит,

требовать от проверяемого эк.субъекта устранения выявленных нарушений в б.у. и составлении отчетности,

получать вознаграждение за оказанные услуги,

образовывать союзы, ассоциации и т.п.

При проведении аудита ауд. фирмы обязаны:

осуществлять ауд.проверку в соответствии с зак-вом РФ;

предоставлять ауд. лицу необходимую инф-цию о требованиях зак-ва РФ, касающихся проведения ауд. проверки, а также о норм. аутах РФ, на которых основываются замечания и выводы ауд. организации или аудитора,

обеспечить сохранность док-тов, получаемых и составляемых в ходе проверки,

не разглашать их содержание без согласия ауд. лица и др.

Аудитор несет граж., админ. и моральную ответственность за:

1. нарушение условий договора,

2. разглашение коммерческой тайны (лишение лицензии),

3. причиненный вред заказчику в результате некачественного проведения аудита (500 -800 МРОТ),

4. составления заведомо ложного заключения(700-1000 МРОТ либо лишение лицензии).

При проведении аудита проверяемое лицо в праве:

1. получать от ауд. орг. инф-цию о зак. и норм. актах РФ, на которых основываются выводы ауд.орг.,

2. получить от ауд. орг. ауд. заключение в срок, определенный договором на оказание ауд. услуг и др.

Обязанности ауд.лиц:

1. заключить договоры на проведение обяз. аудита с ауд. орг. в сроки, установленные зак-вом РФ,

2. создавать ауд. орг. условия для своевременного и полного проведения аудита, предоставить необ. док-цию и инф-цию, необходимую для осущ-ния аудита,

3. не предпринимать каких-либо действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудита,

4. оперативно устранять выявленные аудитрами в ходе аудита нарушения правил ведения б.у. и сост. отч.,

5. своевременно оплачивать услуги аудитора.

**6. Проф. этика аудита.**

Этика-это система норм нравственного поведения человека или какой-либо общественной или проф. организации. Российская палата аудиторов разработала кодекс проф. этики аудиторов с целью поддержания высоких моральных качеств и проф. ответственности в сообществе специалистов. Кодекс был утвержден 4.12.96 и содержит след. нормы проф. поведения:

1. соблюдение общепринятых моральных норм и принципов,

2. соблюдение общест. интересов. Независимый аудитор должен при исполнении проф. обязанностей учитывать не только клиента, но и других пользователей б.отч.

3. объективность. Аудиторы должны быть уверены в отсутствии предвзятости, зависимых обстоятельств во взаимоотношениях с клиентом при составлении ауд. заключения,

4. внимательность.

5. независимость. независимость аудитора – отсутствие какой-либо фин. или имущ. заинтересованности аудитора на проверяемой фирме, аудитор не может проверять фирму, одним из собственников которой он является, не может участвовать в проверке, если с высшими должностными лицами его связывают родст. Отношения,

6. проф. компетентность.

7. конфиденциальность.

8.оплата ауд. услуг. Зависит от сложности, качества, опыта, квал-ции и ответ-ти аудитора, объема услуг. Не должен зависеть от достижения какого-то опред. результата.

Соблюдение этических норм проф. поведения является обязанностью каждого сотрудника ауд. фирмы или инд. аудитора.

В каждой ауд. орг. д/б создана система контроля качества работы для того чтобы проводимые ею ауд. проверки полностью соответствовали норм. док-м, рег-щим А.Д. Система контроля качества должна включать соблюдение сотрудниками требований независимости, честности, объективности, конфиденциальности и проф. этики укомплектованности ауд.орг. проф. сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и навыками, поручение ауд. задания сотрудникам, ква-ция которых соответствует особенностям задания.

***Профессиональная этика аудитора***

*Этический кодекс.* Профессиональный кодекс этики и поведения аудиторских организаций (аудиторов)был принят Международной федерацией бухгалтеров в 1996 году и пересмотрен в 1998 году. В нем определены моральные и нравственные ценности, а также обязательные к исполнению этические нормы поведения аудиторов. Целью Кодекса является: установление основных принципов, которые должны соблюдаться аудиторами; формулировка правил поведения аудиторов; изложение порядка разрешения этических конфликтов и мер взыскания к нарушителям этических норм.

*Обязанности аудиторов***.** В своей деятельности аудиторы должны: постоянно обеспечивать высокое качество услуг и потребности общества в полноценной и достоверной информации; достигать профессионализма и бытьвысококвалифицированными специалистами в своей области; завоевывать доверие аудируемых лиц, чтобы последние были уверены, что соблюдение этики аудитора не позволит совершить ему недостойных поступков.

Для того чтобы выполнять свои обязанности аудитору необходимо соблюдать следующие *основные этические принципы*.

Независимость. Аудитор должен быть свободен от какой-либо заинтересованности в делах аудируемого лица, которая зачастую несовместима с принципами честности и объективности. Обстоятельствами, которые могут вызвать сомнения в независимости аудитора, являются: финансовая взаимосвязь с клиентами и их делами; работа аудитора на руководящей должности в аудируемой организации; личные и семейные отношения; действительное или возможное судебное разбирательство между аудитором и клиентом; имущественная или финансовая зависимость аудитора от клиента (например, совместное участие в инвестициях в другие организации).

Объективность и внимательность. Аудитор должен быть справедливым, честным, не иметь конфликтов интересов, избегать влияния других лиц, мешающих непредвзятости аудитора при выполнении своих обязанностей. Он должен внимательно и серьезно относиться к своим обязанностям, соблюдать требования утвержденных аудиторских стандартов, адекватно планировать и контролировать работу, проверять подчиненных специалистов.

Профессиональная компетентность.Аудитор должен предоставлять услуги с необходимой тщательностью и старательностью, обладать необходимым объемом знаний и навыков, постоянно обновлять свои знания в области бухгалтерского учета, налогообложения, финансовой деятельности и гражданского права, не должен вводить в заблуждение аудируемого лица относительно опыта и знаний, которыми он в действительности не обладает.

Соблюдение аудиторами общепринятых моральныхнорми принципов.Аудитор должен соблюдать правила и нормы общей морали, правдивость и честность в поступках и решениях, самостоятельность, непримиримость к несправедливости, нарушениям моральных и нравственных, а также правовых норм во всех их проявлениях.

Отношения между аудиторами.Отношения между аудиторамидолжны быть доброжелательными, между ними не должно возникать необоснованной критики и иных сознательных действий, причиняющих ущерб коллегам по профессии. Отношения с другими аудиторами, привлекаемыми дополнительно, должны быть деловыми и корректными.

Отношения сотрудников с аудиторской организацией**.** Отношения сотрудников с аудиторской организацией должны основываться на взаимной ответственности за выполнение профессиональных обязанностей, преданности и непредубежденности, постоянном совершенствовании организации аудиторских услуг, их профессионального содержания.

Аудиторская тайна.Аудиторы должны соблюдать конфиденциальность информации, полученной ими при выполнении своих служебных обязанностей, без ограничения во времени и независимо от того, продолжаются или прекращены отношения аудитора с клиентом, за исключением случаев когда это прямо предусмотрено российским законодательством, либо когда имеется письменное разрешение клиента с учетом интересов всех сторон, которых эта информация может затронуть.

Разрешение разногласий с клиентом. При разногласии с клиентом (любым физическим или юридическим лицом, получающим профессиональные услуги от данной профессиональной организации) аудитор должен: попытаться понять позицию клиента и найти возможность пойти ему навстречу, оставаясь при этом в пределах этических норм; обсудить проблемы со своим руководством, коллегами или с вышестоящей инстанцией аудируемого лица; сделать запросы с целью получения разъяснений или рекомендаций в общественные организации, например, в некоммерческое партнерство «Институт профессиональных бухгалтеров» (ИПБ).

Плата за профессиональные услуги. Плата за профессиональные услуги аудиторов должна выплачиваться в соответствии с качеством и объемом предоставленных услуг. Она может зависеть от степени ответственности, квалификации, сложности оказываемых услуг и опыта. Аудитор должен заранее обговорить с аудируемым лицом и письменно закрепить порядок и условия платы за свои услуги, но он не обязан заранее объявлять о расценках за свои услуги.

Публичная информация и реклама профессиональных услуг. Публичная информация о профессиональных организациях и реклама профессиональных услуг могут быть представлены в средствах массовой информации, специфических изданиях аудиторов, адресных и телефонных справочниках, в публичных выступлениях и иных публикациях аудиторов, руководителей, собственников и других сотрудников профессиональных организаций. Реклама и иные способы продвижения профессиональных услуг должны быть направлены на информирование потенциальных клиентов объективным образом. В рекламе не допускается: вводить в заблуждение и приводить к возникновению ошибочных ожиданий потенциальных клиентов в отношении возможных результатов профессиональных услуг; указывать на непременную возможность повлиять на решения судебных, государственных или иных официальных органов; представлять самовосхваляющие утверждения, не основанные на фактах, которые можно легко проверить; делать необоснованные сравнения с другими профессиональными организациями в свою пользу; приводить рекомендательные заявления других клиентов и т.д.

**7. Стандарты аудиторской деятельности.**

Аудит. Стандарты определяют единые базовые правила осуществления ауд. проверок, единые требования к качеству и надежности аудита. Использование ауд. стандартов обеспечивает опред. уровень гарантий достоверности результатов ауд. проверки.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб ауд. проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Ауд. стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов. Каждый стандарт соответствует принципиальной схеме: общие положения (цель и о. разработки стандарта, необходимость использования данного стандарта, объект стандартизации, сфера применения, взаимосвязь с др. стандартами), изложение сущности стандарта, приложение (практическое приложение при необходимости).

Российские стандарты А.Д. разработаны на базе м/н стандартов аудита, которые выпускает М/н федерация бухгалтеров.

Значение системы стандартов состоит в том, что она:

1. обеспечивает высокое качество ауд. проверки,

2. содействует внедрению в ауд. практику новых научных достижений,

3. помогает пользователям понять процесс ауд. проверки,

4.создает общест. имидж профессии

Система стандартов А.Д. состоит из 4-х взаимосвязанных последовательных блока:

1. организационные стандарты (являются основополагающими в определении цели образовательного стандарта, единых принципов ведения аудита в России: письмо-обязательство ауд. орг. о согласии на проведение аудита, порядок заключения договоров на оказание ауд. услуг, права и обязанности ауд. орг. и проверяемых эк. субъектов),

2. технологические ( устанавливают общие правила осуществления проверок и условия работы аудиторов: планирование аудита, ауд. выборка, ауд. доказательства, документирование аудита, пис. информация аудита рук-ву эк. субъекта по результатам проведения аудита),

3. регламентирующие итоговые документы (определяют единые требования к составлению и оформлению документов по результатам проверок с целью доступности информации пользователям: порядок составления ауд. заключения о б.о., дата подписания ауд. заключения и отражения в нем событий, произошедших после даты составления и предоставления б.о.),

4. прочие стандарты необходимы для проведения аудита, особенности которого в отд. сферах дея-ти отличны: особенности аудита малых эк. субъектов, аудит в условиях компьютерной обработки данных, характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним.

Внут ауд. стандарты разрабатываются крупными ауд. фирмами. Наличие их облегчает ауд. работу, увеличивает ее качество, унифицирует раб. Док-цию фирмы.внут стандарты м/состоять из отд. блоков, вкл-щих в себя стандарты по внутр. структуре фирмы, организации ее деятельности, стандарты проведения аудита по отд. разделам.

Обычно внутр. стандарты вк-ют в себя: вопросы или тесты по соответствующему разделу, перечень ауд. процедур и последовательность их проведения, типовую схему проверки: перечень норм. док-тов, состав первичных док-тов, регистры анал. и синт. у., классификатор возможных нарушений.

***Понятие правил (стандартов) аудита.*** Правила (стандарты) аудита – 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. Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, определить масштаб проверки, виды отчетов аудиторов, методологию аудита, а также базовые принципы, которым должны следовать все аудиторы независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

*Роль правил (стандартов) в аудите.*Важную роль стандарты играют в аудите, поскольку они: обеспечивают высокое качество аудиторской проверки; содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений; помогают пользователям понимать процесс аудиторской проверки; создают общественный имидж профессии; устраняют контроль со стороны государства; помогают аудитору вести переговоры с клиентом; обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

*Классификация правил (стандартов).* Общепринятые аудиторские стандарты разделены на 3 группы: общие стандарты аудита, стандарты проведения аудита, стандарты составления отчета аудитора.

*Общие стандарты аудита* определяют требования к профессионализму, квалификации и независимости аудиторских организаций (индивидуальных аудиторов).

*Стандарты проведения аудита* устанавливают требования к процедуре осуществления проверки: порядок планирования, оценки системы внутреннего контроля, получения аудиторских доказательств и проч.

*Стандарты составления отчета аудитора* определяют виды отчетов аудиторов, требования к отчетности клиента, к аудиторскому заключению, а также разграничение функций аудитора и администрации аудируемого лица.

Аудиторские стандарты подразделяются на внешние стандарты, т.е. федеральные (национальные), международные и внутренние (внутрифирменные) стандарты.

*Внутренние стандарты аудиторской деятельности****.*** Аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) вправе устанавливать для своих членов правила (стандарты) аудиторской деятельности, не противоречащие и не занижающие требований федеральных правил (стандартов) аудита. Аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы, за исключением планирования и документирования аудита, составления рабочей документации, аудиторского заключения.

Внутренние стандарты аудита обеспечивают единый подход к аудиторской проверке в данной аудиторской организации, и не должны противоречить внешним стандартам. В крупных аудиторских фирмах создаются отделы по методологии бухгалтерского учета и аудита, которые занимаются разработкой внутренних стандартов. Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными, авторскими в каждой аудиторской фирме, и их содержание – коммерческая тайна организации. Внутренние стандарты определяют конкретные действия, указания, приемы, процедуры, которые применяются при проведении проверки. Внутрифирменные стандарты постоянно корректируются с целью совершенствования и в связи с изменением среды их применения.

*Стандарты аудиторской деятельности.*

*Роль аудиторских стандартов.* Правила (стандарты) аудита – это общие руководящие нормы и правила, помогающие аудиторам в выполнении их обязанностей по проведению проверок и регламентирующие основные принципы и особенности аудиторской деятельности. *Основной целью правил* (стандартов) аудиторской деятельности является обеспечение всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единообразным пониманием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудиторов, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения. Значение правил (стандартов) аудиторской деятельности заключается в том, что они: способствуют обеспечению высокого качества аудиторской проверки; устанавливают единые требования при осуществлении аудита; помогают пользователям финансовой информации понять сущность и методы аудиторской проверки; помогают аудиторам вести переговоры с аудируемым лицом; обеспечивают связь между отдельными элементами аудиторского процесса; заставляют аудиторов повышать уровень своих знаний и квалификации; рационализуют и облегчают аудиторскую работу и т.д.

Состав и основные группы федеральных правил (стандартов) аудита**.** Российские федеральные правила (стандарты) аудита включают одиннадцать групп: вводные замечания, ответственность, планирование, внутренний контроль, аудиторские доказательства, использование работы третьих лиц, выводы и отчеты в аудите, специализированные области, задания, положения по международной аудиторской практике, образование и подготовка кадров,

Десять из которых соответствуют группам международных стандартов (за исключением группы «Образование и подготовка кадров»). Все федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности могут быть подразделены на три основные группы: общие правила (стандарты) аудита, которые представляют собой свод профессиональных требований относительно квалификации аудитора, независимости точки зрения аудитора по всем вопросам, касающимся выполняемой работы, и др.; правила (стандарты) проведения аудиторской проверки, которые раскрывают положения о необходимости планирования работы аудитора, изучения и оценки систем бухгалтерского учета, внутреннего контроля и получения доказательных материалов и т.д.; правила (стандарты) составления отчета, которые предусматривают указание на то, какая именно бухгалтерская отчетность проверяется в ходе аудита, была ли она составлена в соответствии с общепринятыми правилами, а также разграничение функций аудитора и администрации аудируемого лица.

*Значение внутренних аудиторских стандартов.* Применение внутренних стандартов в аудиторских организациях позволяет сформулировать единые базовые требования к сотрудникам аудиторской организации при проведении аудита и выполнении сопутствующих услуг, а также способствует: соблюдению требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности; уменьшению трудоемкости аудиторских проверок; облегчению сбора необходимых доказательств; сокращению времени проверки; уменьшению риска ошибок при формулировании заключения; использованию для проведения аудита аудиторов-ассистентов; увеличению объема выполняемых аудиторских услуг.

**8. Организация подготовки ауд. проверки.**

Свою работу аудиторы должны начинать с ознакомления с проверяемым субъектом, для чего изучают учред. документы, виды деятельности, учетную политику П.

Перед тем, как приступить к ауд.проверке аудиторская фирма высылает Письмо-обязательство о согласии на проведение аудита и заключает с предприятием договор об оказании аудиторских услуг.

Письмо-обязательство аудиторской фирмы – документ, регламентирующий обязательства и ответственность экономического субъекта – предприятия и аудиторской фирмы на этапе заключения соглашения о проведении аудиторской проверки.

В связи с этим письмо-обязательство может содержать обязательные указания и дополнительную информацию.

Обязательные указания включают:

1) по условиям аудиторской проверки: об объекте и цели аудиторской проверки; о законодательных актах и нормативных документов, на основании которых проводится аудит;

2) по обязательствам аудиторской организации:

о форме отчетности аудиторской организации по результатам проделанной работы;

об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;

обязательство аудиторской организации по соблюдению коммерческой тайны;

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

3) по обязательствам экономического субъекта:

об ответственности экономического субъекта за полноту и достоверность представленной документации бухгалтерского учета и отчетности;

об обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудита;

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

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

К дополнительным относится информация, включенная в текст письма-обязательства по желанию аудиторской фирмы или клиента. К ней относится:

общие сведения об оказываемых услугах, квалификации ее персонала;

примерный календарный план проведения аудита и состава группы аудиторов;

общая характеристика применяемых методов аудита;

предлагаемые условия оплаты труда.

Договор на оказание аудиторских услуг регулирует взаимоотношения аудитора с клиентом. По договору на оказание аудиторских услуг исполнитель-аудитор обязуется оказать услуги, а заказчик – клиент - оплатить эти услуги. Этот документ подтверждает и фиксирует официальное, юридическое соглашение интересов участвующих сторон.

В тексте договора целесообразно раскрыть следующие аспекты и существенные условия, такие, как: предмет договора на оказание аудиторских услуг; условия оказания аудиторских услуг; права и обязанности ауд. организации; права и обязанности эк.субъекта; стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг.

**9. Планирование аудиторской деятельности**

Планирование аудита – это один из обязательных этапов аудита, заключающийся в определении стратегии, тактики аудита и объема аудиторской проверки, составлении общего плана аудита, разработке аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур.

Планирование необходимо для организации работы аудиторов, текущего контроля выполнения работ и соответствия их объема и структуры плану и программы аудиторской проверки. В ходе планирования необходимо провести комплекс работ, связанных с:

ознакомление с бизнесом клиента, пониманием его деятельности;

определением уровня существенности;

оценкой аудиторских рисков и установлением объема работ по каждому направлению деятельности исходя из уровня существенности и рисков;

установлением сегментов бухгалтерского учета, которые будут проверены выборочным методом, определением объема выборок и элементов проверяемых совокупностей, которые попадают в выборки.

Планирование аудиторской проверки во многом определяет успешность ее проведения и является, таким образом, ключевым этапом аудита. Основой проблемой здесь является то, что спланировать проверку необходимо на начальном этапе, когда знания аудитора о проверяемой организации минимальны. В то же время любые ошибки на этой стадии чреваты дополнительными временными затратами в ходе проверки.

При планировании аудита ауд. орг. следует выделять след. о. этапы:

предварительное планирование аудита (ознакомление с П.),

подготовка и составление общего плана аудита,

подготовка и составление программы аудита.

Аудиторская организация должна начинать планировать аудит до написания письма-обязательства и до заключения договора с клиентом о проведении аудита. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур. Планирование состоит в разработке аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также в разработке аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторской организацией объективного и обоснованного мнения о бухгалтерской отчетности организации.

В общем плане ауд. орг. должно предусмотреть сроки проведения аудита и составить график проведения аудита, подготовки отчета и ауд. заключения. На базе общего плана аудита разрабатывается программа аудита, которая определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита.

Общий план и программа аудита должна по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Причины внесения изменений в общий план и программу аудита д/б док-но зафиксированы.

**10. Оценка существенности и риска в процессе А.Д.**

Существенность – это вероятность того, что применяемые ауд. и иные, в том числе юр., экспертные и т.д., процедуры позволяют определить наличие ошибок в отчетности эк. субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями.

В соответствии с четвертым фед. стандартом А.Д. «Существенность в аудите» при проверке отчетности аудитор оценивает выявленные в ней ошибки, которые по своей сути и содержанию бывают существенными и несущественными. Аудитор т/же дает оценку степени риска своей деятельности.

Понятие существенности и риска широко используется при планировании аудита, изучении и проверке деятельности П., а т/же составлении аудитором отчета по проделанной работе. Под уровнем существенности понимается мах допустимый размер ошибки в отчетности проверяемого субъекта, который не ведет пользователя отч. в заблуждение относительно интересующий его инф-ции. Согласно зак-ву РФ каж. ауд.орг-ция устанавливает уровень существенности для каждого клиента отдельно.

При обнаружении искажений аудитор м/ выбрать из 2-х вариантов:

не требовать исправления, так как ошибки не существенны,

потребовать исправлений ошибки, так как ошибка значительна и влияет на достоверность отчетности.

Риск выдачи неправ. ауд.закл. связан с тем, что не возможно быть на все 100% уверенным, что ни в данных отч., ни в данных б.у. не содержится невыявленных сущ. Ошибок как бы тщательно эта проверка не проводилась. Ауд. риск м/б измерен либо по шкале приоритетов (выс, ср., низкий ауд. риск), либо путем исчисления вероятности от 0 до 1. по опыту зарубеж. Практики аудита этот риск д/б = 1%. Риск аудитора означает вероятность того, что б.о. эк.субъект м/содержать неявленные ошибки и искажения после подтверждения ее достоверности ауд.риск состоит из 3-х частей

1. внутрихоз. риск (вероятность появления сущ.искажений в данных б.у.) ,

2. риск средств контроля (вероятность того, что существующие на П. средства системы б.у. и системы внут. контроля не будут своевременно находит и исправлять ошибки),

3. риск необнаружения (вероятность того, что применяемые аудитором ауд. процедуры в ходе проверки не позволяют обнаружить реально-существующие нарушения).

При проведении ауд. проверки чаще всего применяется выборочные проверки, их м/ разделить на две группы:

1. статистическая – которая базируется на теории вероятности,

2. нестатистическая – произвольно отбираются и оцениваются к-л позиции исходя из опыта и интуиции аудитора.

Риск неэф. средств внут. контроля при этом не изменится. При проведении выборочной проверки возникает доп. риск, так как аудитор делает выводы по опр. кол-ву операций и распространяет ее на все операции.

Существуют и другие статистические методы выборки при аудите:

1. случайный метод – метод выборки на основе таблицы случайных чисел,

2. систематический – метод отбора состоит в выборе элементов с помощью опр. интервала,

3. комбинированный –комбинация случ. и систематических методов.

**11. Система организации внутреннего контроля и методы ее оценки.**

Под *системой внутреннего контроля* понимают комплекс разнообразных методик и процедур, которые разрабатывает и использует администрация, чтобы обеспечить снижение нежелательного риска в деловой и финансовой деятельности, а также в учете и отчетности.

Система внутреннего контроля экономического субъекта состоит из следующих элементов:

* система бухгалтерского учета;
* контрольной среды;
* средств контроля.

Под системой бухгалтерского учетапонимается совокупность форм и методов, применяемых экономическим субъектом для организации и ведения бухгалтерского учета имущества и обязательств и подготовки бухгалтерской отчетности

Согласно п.4.2 правила (стандарта) аудиторской деятельности "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита" под контрольной средой понимаются: осведомленность и практические действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля.

Под средствами контроля понимаются конкретные процедуры, установленные руководством и осуществляемые сотрудниками экономического субъекта на отдельных направлениях и участках его хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления ею. Средства контроля, применяемые экономическим субъектом, весьма разнообразны и определяются спецификой его деятельности. К наиболее распространенным средствам контроля можно отнести:

* распорядительные подписи на документах руководителя и (или) главного бухгалтера либо других уполномоченных лиц;
* внутренние и внешние сверки расчетов;
* встречные взаимопроверки бухгалтерских записей, система контроля со стороны старших бухгалтеров за качеством работы подчиненных им сотрудников;
* проверка правильности осуществления документооборота;
* плановые и внезапные инвентаризации имущества и обязательств экономического субъекта в соответствии с установленным порядком и другие средства контроля;

Основными методами оценки внут. контроля являются: повествовательное описание, вопросники, контрольные перечни и блок-схемы. Выбор конкретного метода является предметом ауд. суждения.

***Система организации внутреннего контроля и методы ее оценки.***

*Организационная структура внутреннего контроля.* Орган внутреннего контроля является самостоятельным подразделением аппарата управления организации и подчиняется только ее руководителю. *Он создается с целью* независимой проверки выполнения сотрудниками организации своих должностных обязанностей. Организационными формами внутреннего контроля *могут быть* отдел (служба) внутреннего аудита, управление внутреннего аудита, бюро внутреннего аудита или отдельная группа внутренних аудиторов. Для работников службы внутреннего аудита должны быть разработаны должностные инструкции, в которых предусматриваются общие положения, конкретные должностные обязанности, права и ответственность каждого работника службы внутреннего аудита.

*Система внутреннего контроля.* **Система внутреннего контроля –** это политика и процедуры, принятые руководством организации для содействия в реализации целей, предусматривающих упорядоченное и эффективное ведение финансово-хозяйственной деятельности. Эти цели включают: строгое следование политике руководства; обеспечение сохранности активов; предотвращение и обнаружение фактов мошенничества и ошибок; полноту и точность бухгалтерских записей; своевременную подготовку достоверной финансовой информации.

*Система внутреннего контроля включает в себя* надлежащую систему бухгалтерского учета, контрольную среду и отдельные средства контроля.

*Система бухгалтерского учета.* **Система бухгалтерского учета организации** – это совокупность задач, процедур и бухгалтерских записей клиента, применяющихся в целях идентификации, сбора, анализа, расчета, классификации, регистрации, обобщения и отражения результатов хозяйственных событий.

*Контрольная среда.* **Контрольная среда** – это общее отношение, осведомленность и действия руководства, относящиеся к системе внутреннего контроля и ее значимости для организации**. Она включает в себя**: стиль и основные принципы управления; организационную структуру организации; распределение ответственности и полномочий; осуществляемую кадровую политику; порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей; порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей; соответствие хозяйственной деятельности организации в целом требованиям действующего законодательства.

*Отдельные средства контроля.* Средства контроля устанавливаются руководством организации на отдельных направлениях и участках хозяйственной деятельности для обеспечения эффективного и надежного управления системой внутреннего контроля. **Они должны обеспечивать**: выполнение хозяйственных операций, доступ к активам только с одобрения руководства, как в целом, так и в конкретных случаях; своевременный учет всех операций в точных суммах, на соответствующих счетах в установленные отчетные периоды; сопоставление учетных данных по активам с фактическими через разумные промежутки времени, принятие мер в отношении обнаруженных расхождений. К процедурам внутреннего контроля относятся: контроль и утверждение документов; проверка арифметической точности записей; ведение и проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей; подготовка, проведение и утверждение отчетов; осуществление контроля над прикладными программами и средой компьютерных информационных систем; сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников; проведение инвентаризаций имущества; ограничение прямого физического доступа к активам и записям.

*Этапы оценки системы внутреннего контроля.* Аудиторская организация должна оценивать систему внутреннего контроля аудируемого лица не менее чем в три этапа. Вначале аудиторы должны провести общее знакомство с системой внутреннего контроля клиента, затем дать первичную оценку ее надежности и, наконец, подтвердить достоверность оценки системы внутреннего контроля.

*Общее знакомство с системой внутреннего контроля.* По итогам первоначального знакомства с системой внутреннего контроля на основе общего представления о специфике и масштабе деятельности и системе бухгалтерского учета клиента аудиторская организация должна принять решение о том, может ли она в своей работе полагаться на его систему внутреннего контроля или нет. В первом случае ей следует осуществить первичную оценку надежности системы внутреннего контроля. Во втором – основывать аудиторское мнение не на доверии к этой системе.

Аудитору следует убедиться в применении на проверяемом им экономическом субъекте 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, бланков строгой отчетности, ценных бумаг и товарно-материальных ценностей на предмет выяснения соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию;

д) использование для целей контроля информации из источников, расположенных вне предприятия;

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.

*Документирование этапов оценки системы внутреннего контроля***.** Полученное представление и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица должны надлежащим образом документироваться с указанием аргументов, которыми руководствовалась аудиторская организация, давая соответствующую оценку надежности всей системы или отдельных средств контроля.

**12. Орг-ция ауд. проверки и ауд. процедур.**

Согласно п.1 ст.5 закона «Об аудиторской деятельности» аудиторские фирмы и аудиторы в праве самостоятельно определять формы и методы проверки. Все методы можно условно разделить на 2 группы: методы организации аудита (сплошная проверка, выборочная проверка, документальная проверка, фактическая проверка, аналитическая и комбинированная проверка), методы получения аудиторских доказательств.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительным путем проведения процедур проверки по существу. Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, проводимые с целью получения аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Процедуры проверки по существу проводится с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах: детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учета; аналитические процедуры.

При получении аудиторских доказательств с использованием тестов средств внутреннего контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств с целью подтверждения оценки уровня риска применения средств внутреннего контроля. К объектам оценки систем бухгалтерского учета внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся: организация – устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающие предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений; функционирование – эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование; наблюдение; запрос; подтверждение; пересчет; аналитические процедуры. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного получение аудиторских доказательств. Инспектирование представляет собой проверку записи, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов аудитор получает аудиторские доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки. Наблюдение представляет собой отслеживание аудитора процесса или процедуры, выполняемый другими лицами (например, наблюдение аудитора за пересчетом материальных запасов, осуществляемом сотрудниками аудируемого лица, или отслеживания выполнения процедур внутреннего контроля, по которым не остается документальных свидетельств для аудита). Запрос представляет собой поиска информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Запрос по форме может быть как официальным письменным запросом, адресованным третьим лицам, так и неформальным устным вопросом, адресованным работникам аудируемого лица. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить аудитору сведения, которыми он раннее не располагал или которые подтверждают аудиторские доказательства. Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях (например, аудитор обычно запрашивает подтверждение о дебиторской задолженности непосредственно у дебиторов). Пересчет представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельных расчетов. Аналитические процедуры представляет собой анализ и оценку полученной аудитором информации, исследования важнейших финансовых и экономических показателей проверяемого аудируемого лица с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в бухгалтерском учете хозяйственной операции, выявления причин таких ошибок и искажений. Порядок осуществления аналитических процедур определен Правилом (стандартам) аудиторской деятельности «Аналитические процедуры». Согласно которому, основной целью применения аналитических процедур является выявления наличия или отсутствия необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска и требующих внимания аудитора. Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудита следующим образом: на этапе планирования аудита; на этапе непосредственного проведения аудиторской проверки; на этапе завершения аудита.

В процессе проведения аудита аудитор применяет следующие аналитические процедуры: сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с плановыми (сметными) показателями, определенными экономическим субъектом; сравнение фактических показателей бухгалтерской отчетности с прогнозными показателями, самостоятельно определенными аудитором; сравнение показателей бухгалтерской отчетности и связанных с ними относительных коэффициентов отчетного периода с нормативными значениями устанавливаемыми действующим законодательством или самим экономическим субъектом; сравнение показателей бухгалтерской отчетности со средне отраслевыми данными; сравнение показателей бухгалтерской отчетности с небухгалтерскими данными (данными не входящими в состав бухгалтерской отчетности); анализ изменения с течением времени показателей бухгалтерской отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними и другие виды.

Результатами выполнения аналитических процедур является выявления аудитором наличия или отсутствия необычных отклонений показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Результаты выполнения аналитических процедур должны быть использованы для получения аудиторских доказательств, необходимых при составлении аудиторского заключения, а также для подготовки письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Под термином «документация» понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде и в другой форме. Рабочие документы используются: при планировании и проведении аудита; при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы; для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

В рабочих документах следует отражать информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора по ним. Аудитор в праве определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверки, руководствуясь своим профессиональным мнение. Форма и содержание рабочих документов определяются такими фактами, как: характер аудиторского задания; требование, предъявляемые к аудиторскому заключению; характер и сложность деятельности аудируемого лица; характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица; необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу; конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребности аудитора в ходе ее проведения. Формы рабочей документации самостоятельно разрабатываются аудиторской организацией. Рабочая документация должна содержать все сведения необходимые и достаточные для: составления аудиторского заключения по результатам аудита, проведенного аудиторской организацией; подтверждение того, что аудит проведен аудиторской организацией в соответствии с актами, регулирующими аудиторскую деятельность в РФ; осуществления аудиторской организацией контроля заходом аудита; планирование аудита аудиторской организацией.

Рабочие документы обычно содержат: информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица; информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность; информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним; сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения; доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена; сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения; подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и (или) дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором; выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором.

Рабочая документация должна создаваться своевременно: до начала, в ходе и по завершении аудита. К моменту представления аудиторского заключения экономическому субъекту вся рабочая документация должна быть создана и завершена оформлением. Рабочая документация должна создаваться на бумажных, машинных иди иных носителях, обеспечивающих сохранность сведений, содержащихся в ней, в течение времени, установленного для хранения рабочей документации в архиве.

**13. Ауд. доказательства**.

Результатом работы аудитора является составление аудиторского заключения. Для того чтобы иметь основания для выводов по основным направлениям аудиторской проверки, аудитор должен собрать соответствующие доказательства. Информация, собранная и проанализированная аудитором в ходе проверки, служит обоснованием выводов аудитора и называется аудиторскими доказательствами. Собирая аудиторские доказательства, аудитор использует следующие методы:

Методы фактического контроля: инвентаризация; контрольный обмер.

Методы документального контроля: формальная проверка; арифметическая проверка; проверка документов по существу.

Прочие методы: наблюдение; опрос; экономический анализ.

Инвентаризация проводится в целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. Сразу по прибытии в организацию аудитор должен уточнить дату проведения последней инвентаризации. Аудитор может сам участвовать в проведении инвентаризации или ограничиться наблюдением за ее проведением. Метод контрольного обмера эффективен при проверке затрат на ремонт основных средств. Аудитор может произвести контрольный обмер объемов выполненных работ по ремонту непосредственно на объектах, что позволит дать объективную оценку фактических ремонтных работ и установить сумму необоснованно списанных материалов, а также сумму незаконно выплаченной заработной платы, если при попустительстве отдельных работников организации имело место завышение объемов выполненных работ.

При проведении формальной проверки документов аудитор визуально просматривает первичные документы. Необходимо проверить соответствие документов типовым междуведомственным формам, правильность заполнения всех реквизитов, наличие не оговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр, подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц.

Метод арифметической проверки предусматривает проверку правильности подсчетов, а также правильности составления алгоритмов расчетов при автоматизации бухгалтерского учета.

При проверке документов по существу рассматривается законность и целесообразность хозяйственной операции, правильность отнесения на счета и включения в статьи затрат.

Наблюдение - получение общего представления о возможностях клиента на основании визуального наблюдения. Более полную информацию можно получить в результате документальной проверки, опроса сотрудников и экономического анализа.

Методом экономического анализа аудитор пользуется, как правило, при проверке бухгалтерской отчетности.

Виды ауд. доказательств:

1. ауд.доказательства м/б внут. (информация, полученная от эк. субъекта в пис. или устном виде), внеш. (инф-ция, полученная от 3-их лиц) и смешанные;

2. ауд.доказательства м/б прямыми (непосредственно подтверждают истинность сделанного предположения) и обратными (подтверждают истинность сделанного предположения путем опровержения противоположного предположения);

3. ауд.доказательства м/б личными (объяснения) и вещественными;

4. ауд.доказательства м/б устными и письменными.

Источниками получения ауд. доказательств являются: первичные документы, регистры б.у., результаты анализа ФХД, б.о. и т.д.

При сборе ауд. доказательств аудитор м/ воспользоваться услугами эксперта. Экспертом признается не состоящий в штате данной ауд. орг. специалист, имеющие достаточные знания и опыт в опр. области, отличной от б.у. и аудита, и дающий заключение по вопросу, относящемуся к этой области.

Эксперт м/б приглашен для проведения след. видов работ: оценка отдельных видов имущества, определение количества и состояния имущества, проведение расчетов спец. приемами и способами, юр. оценка договоров, учред. док-тов, норм. актов.

Заключение эксперта д/б достаточно полным и подробным, чтобы опытный аудитор и другой эксперт, ознакомившись с ним, мог получить представление о проведенной экспертом работе.

**14. Подготовка ауд. заключения**

Аудиторское заключение – то официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнения аудиторской организации о достоверности финансовой отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству РФ.

Аудиторское заключение включает в себя:

а) наименование;

б) адресата;

в) следующие сведения об аудиторе:

* организационно-правовая форма и наименование;
* место нахождения;
* номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
* номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии;
* членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) следующие сведения об аудируемом лице:

* организационно-правовая форма и наименование;
* место нахождения;
* номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
* сведения и лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора;

з) дату аудиторского заключения;

и) подпись аудитора.

Заключение аудиторской фирмы по результатам проверки годовой отчетности является обязательным элементом годовой бухгалтерской отчетности для предприятий, которые подлежат в соответствии с законодательством РФ обязательному аудиту. Заключение аудитора по результатам проверки, проведенной по поручению органов дознания, приравнивается к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством РФ.

Аудиторское заключение должно выражать оценку аудиторской фирмой соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативному акту, регулирующему бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации. Заключение аудиторской организации (аудитора) по результатам проверки годовой отчетности является обязательным элементом годовой бухгалтерской отчетности для предприятий, которые подлежат в соответствии с законодательством РФ аудиту.

Аудиторское заключение содержит три части:

1. Вводная часть включает все необходимые сведения об аудиторской фирме или аудиторе, работающем самостоятельно, в которой 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.
2. Аналитическая часть представляет собой отчет аудиторской фирмы экономическому субъекту об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности экономического субъекта, а также соблюдения экономическим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций. Аналитическая часть объемна и содержит: название данной части; кому адресована аналитическая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; общие результаты проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности; общие результаты проверки соблюдения законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.
3. Итоговая часть представляет собой мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта и включает: название данной части; кому адресована итоговая часть; наименование экономического субъекта; объект аудита; указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бухгалтерская отчетность; распределение ответственности экономического субъекта и аудиторской фирмы в отношении бухгалтерской отчетности; указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился аудит; мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта; дату аудиторского заключения.

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

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

Безусловно-положительное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности означает, что представленная организацией бухгалтерская отчетность подготовлена во всех существенных аспектах в соответствии с нормативным актом, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ, и отражает активы и пассивы организации на отчетную дату и финансовые результаты его деятельности за отчетный период.

Условно-положительное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств бухгалтерская отчетность обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов организации на отчетную дату и финансовые результаты его деятельности за отчетный период.

Отрицательное аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности организации означает, что в связи с определенными обстоятельствами подготовленная бухгалтерская отчетность не отражает во всех существенных аспектах активы и пассивы организации на отчетную дату и финансовые результаты его деятельности за отчетный период.

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

Под «событиями после отчетной даты» понимают как события, происходящие с момента окончания отчетного периода до даты подписания ауд. закл., так и факты, обнаруженные после даты подписания ауд. заключения.

**15. Изучение особенности функционирования аудируемого предприятия.**

Цель аудиторской проверки состоит в формировании мнения о достоверности данных показателей бухгалтерской отчетности, отражающих состояние уставного капитала, и соответствии методологии его учета нормативным актам. Работу рекомендуется начинать с проверки юридического статуса субъекта и права осуществления им уставных видов деятельности, состава учредителей (участников), структуры и управления организации, а также финансовых возможностей для достижения поставленных целей деятельности.

Основные направления проверки учредительных документов и аудита учета формирования уставного капитала:

подтверждение юридических оснований на права функционирования экономического субъекта;

проверка наличия и формы учредительных документов;

соответствие содержания учредительных документов требованиям законодательных и нормативных актов;

полнота и соблюдение сроков внесения уставного капитала;

проверка налогообложения средств, переданных в уставный капитал организации ее учредителями;

проверка законности видов деятельности;

соответствие размера уставного капитала данным учредительных документов и законодательству РФ;

установление реальности внесения сумм в уставный капитал;

обоснованность изменения величины уставного капитала;

подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части: величины и структуры уставного капитала, задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал, наличия собственных акций, задолжности учредителя по выплате доходов, организационных расходов;

установление юридических оснований для участия и выбытия из уставных капиталов других экономических субъектов.

Источники информации: внутренние документы клиента: устав, учредительный договор, зарегистрированные изменения к учредительным документам свидетельства о государственной регистрации и регистрации в органах статистики, налоговой инспекции, внебюджетных фондах, протоколы собраний, документы приватизации, документы, подтверждающие права собственности учредителей на имущество, договор на банковское обслуживание, проспекты эмиссии, отчет о результатах выполнения проспекта эмиссии, приказы, распоряжения, внутренние положения и реестр акционеров для акционерных обществ, лицензии и разрешения на определенные виды деятельности, переписка с учредителями и акционерами, журналы регистрации выдачи доверенностей и полномочий при регистрации, перерегистрации, ликвидации, реорганизации и иных действиях другим лицам (помимо руководителя) экономического субъекта, реестр акционеров, регистр синтетического и аналитического учета уставного капитала (журнал – ордер №12, ведомость аналитического учета по счету 80 «Уставный капитал» в соответствии с рекомендациями по применению учетных регистров на предприятиях, машиннограммы) по счетам 75, 80 и др. первичные документы по формированию уставного капитала (выписки банка, приходные кассовые ордера, платежные поручения акты на оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме, в качестве взноса в уставный капитал, накладные и т.д.), методики оценки вносимых долей в уставной капитал в натуральной и нематериальной формах, Главная книга или оборотно-сальдовая ведомость, бухгалтерская отчетность и др.

Для проверки на соответствие нормативным актам должен быть сформирован пакет нормативных документов, регулирующих установленные правила учета уставного капитала. Данный пакет комплектуется с учетом специфики деятельности клиента.

Информацию о формировании уставного капитала содержит счета бухгалтерского учета: 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции (доли)», 75 «Расчеты с учредителями». Аудитор должен проверить образование и порядок оплаты уставного капитала (совокупность вкладов (долей, взносов) учредителей, выраженных в денежной натуральной, нематериальной форме) путем проверки отражения на счетах и первичных документах детальных данных об учредителях, по видам акций, стадиям изменений капитала в первичных документах. Документальная проверка формирования уставного капитала представляет собой аудит по данным приходных кассовых документов, выписок банка с расчетного валютного счетов, др. первичных и оправдательных документов. Аудитор обязан проверить полноту и своевременность оприходования средств, внесенных участниками в счет оплаты уставного капитала.

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

При ознакомлении с учредительными документами аудитор выясняет:

организационно-правовую форму (ОАО, ЗАО, ООО и т.д.);

форму собственности (государственная, частная и т.д).;

принадлежность (Российская организация, иностранная организация, с участием иностранного капитала и т.д.);

юридический статус организации (дочернее, завивисимое, холдинг, МП и т.д.);

виды деятельности, предусмотренные учредительными документами;

территория функционирования (территория РФ, свободные экономические зоны, закрытые административно-территориальные образования);

соответствие осуществляемых видов деятельности учредительным документам;

виды деятельности, подлежащие лицензированию в соответствии с Федеральным законом «О лицензировании отдельных видов деятельности».

По видам деятельности, подлежащим лицензированию, проверяется наличие лицензий и сроки их действий, так как право организации осуществлять такие виды деятельности возникает с момента получения лицензии или в указанный в ней срок и прекращается по истечению срока ее действия. Деятельность, осуществляемая без соответствующих лицензий является не законной.

При ознакомлении с учредительным договором необходимо выяснить, основные условия передачи имущества; участие в деятельности; распределение между участниками прибыли и убытков; управления деятельностью юридического лица; выхода учредителя из его состава. В учредительном договоре полного товарищества и товарищества на вере помимо данной информации должны быть приведены данные:

о размере и составе складочного капитала товарищества;

о размере и порядке изменения долей каждого из участников (полных товарищей) в складочном капитале;

о размере, составе, сроках и порядке внесения ими вкладов;

об ответственности за нарушение обязанностей по внесению вкладов;

о совокупном размере вкладов, вносимых вкладчиков (товарищами на вере).

При ознакомлении с уставом организации аудитор устанавливает, определены ли в нем: фирменное наименование, являющееся исключительным и содержащее указание на организационно-правовую форму организации; место нахождения организации, которые определяется местом ее государственной регистрации; размер уставного капитала и распределение долей в нем среди всех учредителей; цели и виды деятельности организации; порядок назначения или избрание исполнительных органов; состав и компетенция органов управления общества и порядок принятия ими решений; наличие представительств и филиалов организаций; порядок формирования фондов; порядок распределения дивидендов; др. существенные вопросы.

При проверке численности учредителей и их долей вкладов в уставном капитале организации аудитор должен учитывать, что максимальная численность учредителей и максимальная доля вкладов в уставной капитал одного учредителя, а также минимальный размер уставного капитала определяется законом для юридических лиц соответствующей организационно-правовой формы. Величина уставного капитала должна быть указана в учредительных документах организации: Уставе, учредительном договоре. Минимальный размер уставного капитала определяется федеральными законами, регулирующими порядок создания и деятельности организаций различных организационно-правовых форм. Например, минимальный размер уставного капитала вновь учреждаемого ООО, ЗАО должен составлять 100 базовых сумм, ОАО – 1000. в качестве базовой суммы используется минимальный размер оплаты труда, установленный федеральным законом на дату государственной регистрации предприятия.

При проверке формирования уставного капитала необходимо принимать во внимание организационно-правовую форму проверяемый организации. Аудитор устанавливает, все ли учредители в соответствии законодательством своевременно вносили свои вклады в уставный капитал. Так, участник полного товарищества обязан внести не менее половины своего вклада в складочный капитал товарищества к моменту его регистрации, а остальную часть – в сроки, установленные учредительным договором (п.2 ст.73 ГК РФ).

Уставной капитал ООО должен быть в момент регистрации общества оплачен его участниками не менее, чем на половину, а оставшаяся часть – в течение первого года деятельности общества (п.3ст. 90 ГК РФ).

Член кооператива обязан внести к моменту регистрации кооператива не менее 10% паевого взноса, а остальную часть – в течение года с момента регистрации (п. 2 ст. 109 ГК РФ).

Уставно фонд унитарного предприятия, основанного на праве хозяйственного ведение, должен полностью оплачен собственникам до государственной регистрации (п.4ст 114 ГК РФ). К моменту регистрации акционерного общества оплата акций не требуется. Не менее 50% акций, распределенных при учреждении АО, должно быть оплачено в течение 3 месяцев с момента регистрации.

Аудитору необходимо проверить соблюдение требования о недопустимости освобождения участников общества от обязанности внесения вклада в уставный капитал общества, в том числе путем зачета требований к обществу (п.2 ст 90, п. 2ст. 99 ГК РФ).

Факты не внесения или неполного внесения взносов в уставный капитал организации могут быть основание для соответствующих органов управления для признания организации не учрежденной и подлежащей ликвидации.

Завершая проверку аудитор определяет несколько существенно выявленные отклонения в учете уставного капитала по сравнению с требованием нормативных актов. Типичные ошибки и недостатки учета, часто встречающиеся в процессе аудита этого раздела учета:

кредитный остаток 180 не соответствует заявленной сумме уставного капитала в учредительных документах;

деятельность без наличия лицензии, неправильное исчисление от капитала и налогов;

необоснованное увеличение уставного капитала за счет завышения стоимости материальных ценностей, нематериальных активов, вносимых в счет уставного капитала;

несвоевременное оформление выбытия и приема новых учредителей;

невыплата дивидендов по привилегированным акциям;

исправление записей в первичных учетных документах без необходимых оснований, осуществление деятельности без лицензии.

Управление представляет собой обособившийся вид деятельности, возникший в результате разделения труда в общественном производстве. Организационные структуры хозяйственной деятельности достаточно четко подразделяются на объекты управления и органы управления. Первые состоят из различных хозяйственных подразделений в которых и совершается хозяйственная деятельность. Вторые обеспечивают наблюдение и контроль за хозяйственной деятельностью, ее планирование и регулирование, выполняют др. функции управления.

Целью изучения системы управления предприятий и организаций в ходе осуществления аудиторской проверки является установление структуры аппарата управления для определения ее влияния на процесс сбора учетной информации, построению всей системы бухгалтерского учета, формирования внутренней управленческой и внешней финансовой отчетности.

Источниками информации для аудита системы управления являются: устав предприятия, приказы, распоряжения, внутренние положения, планы развития, аналитические обзоры, Положения о структурных подразделениях, должностные инструкции, бухгалтерская отчетность и др., отражающие финансовую, инвестиционную, техническую и социальную политику предприятия. Информация о структуре и специфике деятельности аппарата управления организации необходимо для того, чтобы в дальнейшем сделать обоснованное заключение о достоверности отчетности.

В результате аудита системы управления, аудитор должен определить эффективность ее функционирования и степень воздействия на систему учета внутреннего контроля. Чем более эффективна система управления, тем более вероятно формирование на данном предприятии достоверной финансовой отчетности.

**16. Аудит организации б.у. и у. политики П.**

Цель аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики организации – установить соответствие организации бухгалтерского учета и учетной политики требованиям действующего законодательства и особенности деятельности организации.

Источники информации для проверки Положение об учетной политики организации, Положении о бухгалтерии должностные инструкции сотрудников бухгалтерии, график документооборота, рабочий план счета, Положение об инвентаризациях, описание технологического процесса, компьютерной обработки учетной информации, результаты анкетирования сотрудников бухгалтерии др. Для достижения поставленной цели аудиторы должны решить следующие задачи:

установить соответствие организационной структуры бухгалтерии и формы бухгалтерского учета условиям функционирования организации и управления предприятием;

охарактеризовать системы документации и документооборота;

дать оценку учетной политики организации и проверить порядок ее соблюдения.

Объем учетной работы конкретной организации определяется рядом факторов: составом задач, которые ставят руководство перед учетными работниками; количеством, разнообразием и сложностью регистрируемых хозяйственных операций; уровнем компьютеризации учетного процесса и др. в зависимости от этого устанавливается штат бухгалтерии, ее структура и выбирается форма бухгалтерского учета. На основе такой оценки определяют содержание, масштаб и количество аудиторских процедур. В ходе проверки аудиторы на основании изучения Положения о бухгалтерской службе, должностных инструкций, устных опросов главного бухгалтера и сотрудников службы выясняют ее организационную структуру распределения обязанностей.

Особое внимание уделяется аудиторами проверки наличия и соблюдение должностных инструкций, так как именно они распределяют разделение обязанностей и ответственность между работниками бухгалтерии. В них должны быть предусмотрены: порядок назначения на должность, подчиненность, нормативные акты, регламентирующие его деятельность, квалификационные требования; состав работ, соответствующих данной должности; перечень обязанностей, прав работников, необходимые для выполнения возложенных на него обязательств.

Аудитор должен проверить укомплектованность бухгалтерского аппарата, соблюдение штатной дисциплины, правильность распределения обязанностей, профессиональную подготовку отдельных работников учетов, организацию труда и т.д.

На эффективность постановки систем бухгалтерского учета, а также системы управления организации в целом, значительное влияние оказывает организация первичного учета. Поэтому аудитору необходимо проверить, соблюдаются ли в данной организации необходимые требования оформления первичных документов, содержатся ли в них обязательные реквизиты.

Аудитор должен установить, на сколько обоснованно разработан и четко выполняется график документа оборота в данной организации. Это также позволяет ему в какой-то мере оценить систему учета и внутрихозяйственного контроля.

Указанные выше документы внутренней регламентации, являются также элементом учетной политики организации. Поэтому далее, аудитор должен установить обоснованность выбора и оптимизации учетной политики организации, соблюдение выбранных предприятием организационных, методических и технических аспектов учетной политики в течение календарного года таких, как:

варианты погашения стоимости основных средств и нематериальных активов;

варианты оценки производственных запасов, незавершенного производства, товаров и готовой продукции;

варианты учета затрат на производство продукции, распределение косвенных расходов между объектами учетов затрат;

методы производственного и варианты сводного учета затрат на производство продукции;

порядок признания учета и распределение прибыли;

порядок учета и оценки кредитов банков и займов др. организаций;

формы бухгалтерского учета;

порядок организации и проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств;

порядок оформления и представления внутрипроизводственной отчетности;

система внутрихозяйственного контроля организации и др.

типичные ошибки при проверке организации бухгалтерского учета и учетной политики предприятия при проведении аудита:

-отсутствие приказа по учетной политике организации;

- не отражение отдельных аспектов учетной политики организации;

отсутствие в учетной политике отдельных положений, регламентирующих организацию систему бухгалтерского учета;

совершение хозяйственных операций и наличие бухгалтерских записей, противоречащих законодательным, др. нормативным документам, регулирующим деятельность организаций;

применение некорректных алгоритмов расчета основных учетных и отчетных показателей;

несоответствие применяемых корреспонденций счетов, методик и т.д. основным элементам учетной политике закрепленной в соответствующем приказе.

**17. Аудит учета основных средств и нематериальных активов**

Целью аудита учета основных средств и н.а. является составление обоснованного мнения о достоверности и полноте информации об основных средств и н.а., отраженной в бухгалтерской отчетности предприятия и пояснения к ней, а также установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с основными средствами и н.а. действующим в РФ нормативным документам.

Для достижения указанной цели, необходимо решить следующие задачи:

- изучение условий хранения и эксплуатации основных средств и н.а., их состава и структуры;

- подтверждение правильности оформления и отражения в учете операций с основными средствами и н.а.;

- подтверждение расчетов начисленной амортизации по основным средствам ин.а. и достоверности отражения ее в учете;

- оценка качества проведенной перед составлением годового отчета инвентаризации основных средств.

Аудит основных средств и н.а осуществляется на базе следующих нормативных документов: Гражданский кодексРФ**,** Налоговый кодекс РФ, чч. 1 и 2,Закон РФ «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г.. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организа­ции» ПБУ 1/98 (утв. Приказом МФ РФ № 60н от 9 декабря 1998 г.), Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 (утв. Приказом МФ РФ № 26н от 30 марта 2001 г.), Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (утв. Приказом МФ РФ № ЗЗн от 20 июля 1998 г. с изме­нениями и дополнениями),6. Методические указания по инвентаризации имущества и фи­нансовых обязательств (утв. Приказом МФ РФ от 13 июня 1995г. № 49), Постановление Госкомстата СССР от 28 декабря 1989 г. №241 «Об утверждении типовых форм учета основных средств» (в ред. постановления Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а), О классификации основных средств, включаемых в амортазационные группы (Постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1).

Основными источниками информации, необходимыми для аудиторской проверки, служат:

• акт (накладная) приемки-передачи основных средств — ф. ОС-1; акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов — ф. ОС-3; акт на списание основных средств — ф. ОС-4; акт на списание автотранспортных средств — ф. ОС-4а; инвентарная карточка учета основных средств — ф. ОС-6; акт о приемке оборудования — ф. ОС-14; акт приемки-передачи оборудования в монтаж — ф. ОС-15; акт о выявленных дефектах оборудования — ф. ОС-16., Главная книга; баланс (ф. № 1); отчет о прибылях и убытках (ф. № 2); приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);

Основные направления аудита учета основных средств и н.а. должны обеспечить:

контроль за наличием и сохранностью основных средств и н.а.;

правильность отнесения предметов к основным средствам и н.а.;

правильность оценки основных средств в учете;

правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств и н.а.;

правильность начисления и отражения в учете амортизации и ремонта основных средств и н.а;

правильность отражения данных о наличии и движении ос­новных средств и н.а в бухгалтерском учете и отчетности.

В соответствии с основными направлениями и задачами аудита основных средств можно выделить четыре направления проверки

1) аудит наличия и сохранности основных средств и н.а.;

2) аудит движения основных средств и н.а.;

3) аудит правильности начисления амортизации;

4) проверка правильности налогообложения по основным средствам и н.а.

**Аудит наличия и сохранности основных средств.** Аудитору необ­ходимо проверить:

• создана ли на предприятии комиссия по приемке основных средств и оформлению ее результатов;

• оформлены ли договоры купли-продажи основных средств;

• оформлены ли протоколы договорной цены;

• правильно ли указана первоначальная стоимость основных средств в актах приемки-передачи;

• правильно ли отражена первоначальная стоимость после до­стройки, дооборудования.

Подтверждение данных о хозяйственных операциях по учету ос­новных средств — расширенная процедура, так как основная часть данных содержится во внешних и внутренних документах. Привлечение таких документов, как счета-фактуры, контракты, соглашения об аренде, страховые полисы, отметки (акты) налоговой инспекции, позволит аудитору получить убедительную информацию об аудируемом объекте. Если аудиторам необходимы более полные данные, чем те, которые можно извлечь из регистров учета, то они должны ознакомиться с письмами, адресованными арендо­дателям, страховым компаниям и государственным учреждениям. Документальное подтверждение хозяйственных операций по ос­новным средствам — это процесс выбора статьи счета и прослежи­вания в обратном порядке, т.е. поиск исходных документов, под­тверждающих правильность учетной записи. По основным средст­вам аудиторы могут сделать выборку, чтобы установить факт посту­пления, выбытия основных средств, а также выявить статьи ремон­та, по которым были затрачены значительные средства. Можно ис­пользовать также метод случайной выборки. Таким образом можно установить отраженные в учете суммы налогов и расходов по стра­хованию основных средств. В процессе аудита основных средств широко применяют прием пересчета, который необходимо осуществлять при проверке начис­ления износа и оценок выбытия и списания основных средств. Накопленный износ существует как арифметическая величина, поэто­му определение ее реальности возможно только путем пересчета.

**Аудит движения основных средств.** Пути поступления основных средств на предприятие: • приобретение за плату у поставщиков; • безвозмездное поступление; • в качестве учредительских взносов в уставный капитал; • в порядке выкупа арендованных основных средств; • возврат имущества (основных средств) по договору о совме­стной деятельности.

Поступление основных средств оформляется актом (накладной) приемки-передачи (внутреннего перемещения) основных средств (ф. ОС-1) с приложением к нему технической документации на дан­ный объект.

Причины выбытия основных средств на предприятии:

• ликвидация объекта в силу ветхости и износа, а также в силу форс-мажорных обстоятельств;

• ликвидация в связи с переоборудованием, модернизацией;

• передача основных средств другим организациям.

Для определения непригодности основных средств на предпри­ятии создается специальная комиссия. Ликвидацию объектов комис­сия оформляет актом на списание основных средств (ф. ОС-3), кото­рый утверждается руководителем предприятия. На его основании бухгалтер проставляет в карточке дату выбытия объекта и номер акта.

В местах использования основных средств (в цехах и отделах пред­приятия) ведутся инвентарные списки основных средств (ф. ОС-9), содержащие краткие сведения об объектах основных средств, находя­щихся в эксплуатации.

Необходимо проверять правильность оценки основных средств, поскольку неправильная оценка может не только исказить общую картину, но и вызвать • неточное исчисление амортизации; • искажение сумм исчисляемых налогов; • неправильное отражение величины основных средств в бухгал­терской (финансовой) отчетности.

**Аудит начисления амортизации.** В ходе аудита необходимо уста­новить: все ли объекты основных средств и н.а. приняты в расчет при на­числении амортизации; начисляется ли она с учетом движения ос­новных средств и н.а.; правильно ли применяются нормы амортизации.

Амортизация начисляется по всем видам основных средств и н.а., за исключением находящихся на консервации земельных и природных ресурсов, объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства, библиотечного фонда, музейных и художественных ценностей, про­дуктивных животных, числящихся на балансе предприятия.

В настоящее время могут применяться следующие варианты на­числения амортизации: 1) способ уменьшаемого остатка; 2) способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полез­ного использования; 3) способ списания стоимости пропорционально объему про­дукции (работ).

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объ­ектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

Здесь важно установить правильность отнесения основных средств к соответствующей группе амортизационных отчислений. Для провер­ки правильности отнесения износа по счетам затрат или других ис­точников следует установить, к какому виду относятся основные сред­ства — производственного они или непроизводственного назначения. При обнаружении аудитором ошибок необходимо довести их до сведения клиента, предложить их исправить и внести соответст­вующие коррективы в регистры и отчетные формы.

По всем фактам неправильного начисления амортизации опре­деляются суммы излишне начисленной или недоначисленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений *и* виновных в том лиц, предлагают меры к недопущению подобные недостатков в будущем.

Типичными ошибками, которые выявляются в ходе аудиторской проверки операций с основными средствами и н.а.:

несвоевременное оприходование объектов основных средств и н.а.;

неправильное исчисление первоначальной стоимости поступивших объектов основных средств;

некорректная корреспонденция счетов при отражении операций по выбытию основных средств и н.а. (списании, реализации по цене ниже остаточной стоимости и другие);

неоприходование материальных ресурсов, остающихся при ликвидации объектов основных средств и н.а;

начисление износа по полностью самортизированным объектам;

оприходование основных средств не по цене их приобретения;

простое хищение средств (основной тип мошенничества).

**18. Аудит операций с МПЗ**

Целью аудиторской проверки учета операций с производственными запасами является изучение правильности организации учета поступления и использования материально-производственных запасов на предприятии и формирование мнения относительно правильности классификации материально-производственных запасов, реальности их оценки и достоверности в учете и отчетности.

Для достижения поставленной цели аудитор должен решить следующие задачи:

- Изучит положение учетной политики по направлениям данного участка проверки;

- изучить состав материально-производственных запасов;

- реальность наличия и существования материально-производственных запасов;

- ознакомиться с условиями их хранения;

- подтвердить правильность оценки материально-производственных запасов;

- изучить порядок отражения в учете операций по поступлению, использованию и реализации материально-производственных запасов.

Источники, используемые при проведении аудита: Положение по учетной политике предприятия; договора поставки; книга покупок; книга продаж; договоры с материально-ответственными лицами; первичные документы по движению материально-производственных запасов: накладные, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, доверенности (форма №М-2, форма №М-2а), приходные ордера (форма № М-4), акты о приемке материалов (форма №М-7), накладные на отпуск материалов на сторону (форма №М-15), карточки складского учета (форма №М-17), акты о оприходовании материальных ценностей, полученных при демонтаже зданий и сооружений (форма №М-35), инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей (форма №ИНВ-3), сличительные ведомости результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей (форма №ИНВ-19), ведомости учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма №ИНВ-26); учетные регистры по счетам 10, 15. 16, 19, 20, 23, 25, 26, 41,44,60, 76, 90, 91 и другие; Главная книга, бухгалтерский баланс (форма №1), приложение к бухгалтерскому балансу (форма №5).

Нормативные документы:

1. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н (в ред. приказа Минфина РФ от 24.03.2000г. №31н).
2. Положение по бухгалтерскому учету ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов", утвержденного Минфином РФ приказом № 44н от 09.06.01 г.
3. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации. Приказ Минфина России от 28.06.2000 г. № 60н.
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ.
5. Временные правила аудиторской деятельности в Российской Федерации. Указ Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263.

Проверке предшествовало составление общего плана и программы аудита учета материально-производственных запасов. Проверка сохранности и использования материально-производственных ценностей на предприятии начинается с ознакомления с работой материального отдела бухгалтерии. Объектами внимания аудитора являются: состав, подчиненность и квалификация учетных кадров; перечень используемых нормативных документов; наличие графика документооборота; обоснованность выбора в учетной политике организационных, методических и технических аспектов по данному участку учета; наличие схем отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций с материально-производственными запасами; используемые методы внутреннего контроля для проверки отклонений фактического расхода материалов от норм; соблюдение сроков проведения инвентаризаций материально-производственных запасов и порядок оформления их результатов.

Аудитору следует убедиться в наличии оформленных договоров с материально-ответственными лицами, журналов регистрации приходно-расходных документов, приказов об утверждении состава инвентаризационных комиссий и порядке проведения инвентаризаций.

Сохранность сырья и материалов зависит от условий хранения. Поэтому на следующем этапе аудитор проводит проверку состояния складского хозяйства на предприятии. Аудитор выясняет число и размещение складских помещений, их емкость, наличие условий для хранения ценностей, обеспеченность пожарно-охранной сигнализацией, весоизмерительным оборудованием, тарой и т.д.

Проверяя организацию бухгалтерского учета материальных ресурсов на предприятии, аудитор на основе изучения и сопоставления данных первичных расчетно-платежных документов (счетов-фактур, накладных и т.д.) и учетных регистров (карточек складского учета, отчетов о движении ценностей и т.д.) устанавливают полноту оприходования производственных запасов, правильность их классификации и оценки, обоснованность списания в расход. Определяется, все ли необходимые реквизиты указаны в документации, соответствуют ли действующему законодательству хозяйственные операции.

Аудитору следует убедиться в соблюдении принятого на предприятии варианта учета (с использованием счета 15,16 или без их использования), закрепленного в учетной политике.

Обоснованность списания материальных ресурсов в расход выясняется по данным соответствующих первичных документов (накладных, требований на отпуск, лимитно-заборных карт и другие). Аудитору необходимо установить правильность оценки материальных ресурсов по таким операциям. Оценка должна производиться в соответствии с методом, закрепленным в учетной политике предприятия (ЛИФО, ФИФО, метод себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости). Допускается применение одного из методов по конкретному наименованию запасов в течение отчетного года.

Правильность списания материальных ресурсов на производственные нужды по количеству и стоимости аудитор может проверить путем сопоставления балансовых расчетов. Для этого сравнивается количество отпущенных сырья и материалов по нормам с выходом готовой продукции в натуральном выражении.

Если в ходе проверки у аудитора ложилось мнение о неудовлетворительном состоянии хранения ценностей на складах, он может порекомендовать руководителю провести выборочную инвентаризацию некоторых групп материалов, закрепленных за конкретными материально-ответственными лицами.

Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудитора, и определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Типичными ошибками являются:

- не заключены договора о материальной ответственности с кладовщиками (материально-ответственными лицами);

- неправильно оформляются документы по приходу и расходу товарно-материальных ценностей;

- неправильная оценка приобретенных материально-производственных запасов;

- не ведется аналитический учет движения материально-производственных запасов в бухгалтерии;

- неправильное исчисление фактической себестоимости заготовления материалов;

- списание в расход не принятых к учету материальных ценностей (не оформленных приходными документами);

- арифметические ошибки при расчете реализованной торговой наценки.

**19. Аудиторская проверка операций с денежными средствами.**

Целью аудиторской проверки операций с денежными средствами является установление соответствия применяемой в организации методики учета и н/о операций по движению наличных денежных средств, действующим в РФ в проверяемом периоде, нормативным документам для формирования мнения о достоверности бухгалтерской отчетности во всех существенных аспектах.

Основные задачи аудита денежных средств состоят в том, чтобы выявить состояние сохранности денежных средств, правильность и законность их использования, подлинность и достоверность совершения денежных операций, отраженных в бухгалтерском учете, соблюдение кассовой дисциплины, полноты оприходования, целевого использования и условий хранения денежных средств.

Для выполнения указанных задач необходимо в первую очередь использовать данные первичного учета, кассовые документы, регистры синтетического и аналитического учета. Основными документами, которые необходимо подвергнуть изучению при проверке кассовых операций, являются: кассовая книга (№КО-4); отчеты кассира; приходные кассовые ордера (№КО-1); расходные кассовые ордера (№КО-2); журнал регистрации приходных кассовых ордеров (№КО-3), журнал регистрации расходных кассовых ордеров, журнал регистрации выданных доверенностей; журнал регистрации депонентов; журнал регистрации платежных ведомостей; оправдательные документы к кассовым документам; авансовые отчеты; чековые денежные книжки; акты инвентаризации наличных денежных средств, инвентаризационные описи ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности; учетные регистры по счетам 50, 51, 52, 55, 57 и др.; Главная книга; Положение об учетной политике; баланс предприятия; отчет о прибылях и убытках; отчет о движении денежных средств и др.

Аудиторская проверка кассовых операций организуется в такой последовательности:

* инвентаризация кассы и обследование условий хранения денежных средств;
* проверка правильности документального оформления операций;
* проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств;
* аудиторская проверка правильности списания денег в расход;
* проверка соблюдения кассовой и финансовой дисциплины;
* проверка правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета;
* оформление результатов проверки.
* Типичные ошибкиприведении операций по кассе:
* отсутствие первичных кассовых документов;
* оформление кассовых документов с нарушением установленных требований;
* несоблюдение установленного лимита расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;
* некорректное отражение кассовых операций в учетных регистрах;
* арифметические ошибки при подсчете оборотов и остатков;
* неправильные корреспонденции счетов;
* хищение денежных средств из кассы;
* неоприходование и присвоение поступивших денежных средств из банка, от различных юридических лиц по доверенностям, от различных физических и юридических лиц по приходным ордерам;
* излишнее списание денежных средств по кассе при повторном использовании одних и тех же документов либо в результате неправильного подсчета итогов в кассовых документах и отчетах либо в результате списания сумм без оснований или по подложным документам;
* присвоение сумм, законно начисленных разным лицам и организациям;
* осуществление расчетов с населением наличными за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги без применения контрольно-кассовых машин либо без регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах;
* нарушения при расходовании средств из кассы и др.

**20. Аудит затрат на производство.**

Цель аудита учета затрат на производство – установление обоснованности формирования и правильности учета издержек производств. В процессе проверки на произ-во аудитором необходимо решить следующие задачи: оценить обоснованность применяемого метода учета затрат, варианты сводного учета затрат, методы распределения общепроизвод-ных и общехозяйст-ных расходов; подтвердить достоверность оформления и отрожения в учете прмых и наклодных расходов; оценить качество инвентаризаций незавершенного произ-ва, произвести арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на произ-во.

Источники инф-ции: положение об учетной политики; карточки по заказам; разработочные таблицы (по распределениб зароботной платы, отчислений ЕСН, услуг вспомогательных произ-в, расчета амортизации основных ср-в); ведомости распределения

общепроизвод-ных и общехозяйст-ных расходов; расходов на содерж-ие и эксплуатацию оборудования; листки расшифровки, справки – расчеты о распределении расходов будующих периодов; акты инвентаризации незавершенного произ-ва; ведомости сводного учета затрат на произ-во; учетные регистры (журналы – ордера, ведомости, машинограммы) по счетам 20,23,21,25,26,28,29,97,96 и др., Главная книга, баланс и др.

Проверки предшествует составление общего плана аудита затрат на произ-во и калькулирование себестоимости. В б.у. себестоимость прод-ции определяется как совокупность расходов по обычным видам деят-сти понесенных в связи с произ-вом и реализации прод-ции в отчетном периоде. Расходы, определяемые для целей налогооблажения, явл-ся величиной, уменьш-ей налогооблагаемую базу. В соответствие с п. 1ст9 Федер-го закона «О б.у.» от 21.11.1996 №129 – ФЗ все хоз-ые операции, проводимые оргниз-ей, должны оформлятся оправдательными документами. Принцип документирования затрат опред-ет задачу аудитора – подтвердить наличие оправдательных докум-ов для обоснования затрат, а также проверить правильность отражения этих операций в б.у. До начала документальной проверки аудитору необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его произ-ной деят-сти. На основе анализа учет.полит. и особенности произ-ва аудитор выясняет обоснованность применяемого на практике метода учета произ-ных затрат и варианта сводного учета затрат. Подтверждая достоверность оформления и отражение в учете прямых и накладных расходов, аудитор выясняет обоснованность отнесения каждого вида затрат на себестоимость прод-ции, правильность разграничения затрат по отчетным периодам и объектам учета, соответствие выполненных корреспонденции счетов б.у. установленным нормативными документами. При этом изуч-ся рабочие документы, уже сформированные аудитором при проверки операций по заготовлению и расходованию, с денежными средствами, расчетных операций. Проверяя обоснованность отнесения затрат на себестоимость прд-ции, аудитору следует руководствоваться основыными принципами формирования себестоимости, отраслевыми Инструкциями, а также 25 гл. НК РФ. Для целей налогообложения по налогу на прибыль нек-ые из затрат принимаются только в пределах установленных норм (например, представительские расходы и др.)

Аудитору необходимо пронализировать орг-цию аналитического учета по счету 26 «Общехозяйст-ные расходы». В процессе такого анализа устанав-ся фактический сп-об ведения налогового учета, используемый орг-цией. Аудитор анализирует регистры налогового учета. Аулитор должен выяснить: правильность рахграничения произ-х затрат по отчетным периодам; соблюдение выбранного метода и точность оценки материальных ресурсов, списываемых на затраты приз-ва; правильность включения в себестоимость амортизации по основным ср-вам, нематериальным активам, др.расходов; обоснованность распределения общепроизвод-ных расходов по объектам калькуляции; орг-цию учета отходов и брака и др. аудитору следует проанал-ть состав общепроизвод-ных и общехозяйст-ных расходов, на основании первичных документов нужно проверит правилность распределения по конкретным счетам расходов на отопление, освещение, содержание и аренду помещения, зароботную плату административно-управленческого персонала подразделений и предпр-я в целом, начисления по ЕСН, расходов на оплату информ-х, косультац-х и аудитор-х услуг. Изучая первичные док-ты и знакомясь с орг-цией на предприятия учета расхода тепловой, электрической энергии, аудитор должен установит обоснованность списания таких затрат на производ-ые и непроиз-ые нужды. Обоснованность включ-ия в издержки расходов на оплату инф-ных, консультац-х и ауидитор-х услуг устанав-ся путем изучения содержания заключ-ых договоров на оказание определен-х услуг, актов сдачи – приемки выполненных работ и др. Аудитору следует изучить правильность формирования различных резервов предстоящих расходов (на опдату очередных отпусков сотрудников, на ремонт основных ср-в т т.д.), учет к-ых ведется на счете 96. Суммы расходов будущих периодов, включ-ые в затраты на произ-во отчетного периода, должны быть подтверждены сметами, первичными документами по учету этих расходов (накладные, акты приемки выполненных работ и др.). Аудитор контролирует состав расходов будущих периодов и правомерность их отнесения на себестоимость. Аудитор подтверждает правильность распределения общепроизвод-ных и общехозяйст-ных расходов в соответствии с порядком, закрепл-ым в учет.полит.орг-ции. В процессе изучения затрат аудитору важно убедиться что они правильно документально оформлены и отражены на счетах б.у. Первичные документы, подтверждающие учет каждого вида затрат, должны содержать все обязат-ые реквидиции. Корреспонденция счетов должна соответствовать корреспонденции, представленной в плане счетов. Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора и опред-ся их количественное влияние на показатели отчетности.

Типичные ошибки, выявляемые в ходе проверки затрат на произ-во: несоответствие применяемого метода учета затрат, зафиксированному в учетполит; неправильное формирование расходов по бартерным (товарообменным) сделкам; расходы орг-ции не соотнесены с доходами; неправильное разграничение расходов по отчетным периодам; необоснованная (без документ.оформления) включ-ие в себестоимость отдельных видов затрат.

**21. Аудит выпуска готовой продукции и ее продажи.**

Цель проверки цикла выпуска и продажи готовой продукции заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей: выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продажи.

Задачами аудита выпуска и продажи готовой продукции является:

анализ учетной политики предприятия в части, регулирующей порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;

проверка правильности документального оформления операций по выпуску и продаже готовой продукции;

изучение порядка учета и списания затрат на производство и продажи готовой продукции;

оценка полноты, своевременности и достоверности оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи ее покупателям;

анализ правильности и законности организации аналитического и синтетического учета операций, связанных с движением готовой продукции;

контроль соблюдения налогового законодательства в части налогообложения операций по продаже готовой продукции.

Среди документов, подлежащих проверке, выделяют первичные документы, регистры учета, отчетность.

Первичные документы включают: Приказ об учетной политике организации; Договоры на реализацию продукции; Накладные на сдачу готовой продукции; Требования на отпуск продукции; Карточки складского учета; Инвентаризационные описи; Накладные на реализацию готовой продукции.

Регистры синтетического и аналитического учета включают: Главную книгу; Журнал-ордер N 11; Ведомость N 16; Количественно-суммовые карточки, оборотные ведомости.

Отчетность включает: Форму N 1 (бухгалтерский баланс); Форму N 2 (отчет о прибылях и убытках).

После того, как аудитор определил состав документов, подлежащих проверке, он составляет план и программу аудита выпуска и продажи готовой продукции.

План аудиторской проверки:

Ознакомление с экономической характеристикой предприятия.

Проверка учетной политики в части учета готовой продукции.

Аудит документооборота готовой продукции.

Аудит организации бухгалтерского учета выпуска и продажи готовой продукции.

Аудит аналитического и синтетического учета по счетам. В соответствии с планом аудиторской проверки выпуска и продажи готовой продукции далее аудитор должен провести:

проверку документооборота готовой продукции на П.;

проверку организации бухгалтерского учета выпуска и продажи готовой продукции на П.;

проверку аналитического и синтетического учета по счетам выпуска и продажи готовой продукции П..

Проверка документооборота осуществляется:

по формальным признакам:

1. соответствие типовой унифицированной форме;

2. наличие всех реквизитов, подписей, печати, даты, номера документа.

по существу отраженных операций: 1. законность; 2. целесообразность; 3. достоверность;4. арифметический контроль сумм и итогов.

Проверенные аудитором первичные учетные документы, отражающие движение готовой продукции, заносятся в рабочий документ:

* по первичным учетным документам, имеющим нарушения, заполняются все графы таблицы;
* по остальным документам при необходимости делаются записи в соответствующие графы.

При проведении аудите выпуска и продажи готовой продукции типичными ошибками являются следующие:

Оценка готовой продукции не соответствует методу оценки, установленному учетной политикой организации.

Оценка отгруженной продукции не соответствует методу оценки, установленному учетной политикой организации.

Неправильный расчет и отражение в учете отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам.

Отражение в учете как собственной готовой продукции, выработанной из давальческого сырья.

Неполное отражение в учете выпущенной продукции.

Несвоевременное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции.

Отсутствие налаженного аналитического учета готовой продукции по местам хранения и отдельным видам готовой продукции.

Отсутствие инвентаризаций готовой продукции.

Неверное отражение в бухгалтерском учете различных ТМЦ как готовой продукции.

**22. Аудиторская проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками.**

Основная цель проверки – установит правильность ведения учета расчета с поставщиками и подрядчиками за товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и оказанные услуги. Источниками инф-ции явл-ся: положение об учет.полит; договоры на поставку товарно-матер-ных ценностей; договоры на оказание услуг; договоры на выполнение работ; накладные; журнал регистрации счетов-фактур поставщиков; журнал регистрации доверенностей на получение ТМЦ; счета-фактуры поставщиков; акты сверки расчетов; протоколы о зачете взаимных требований; акты инвентаризации расчетов; векселя; копии платежных документов; книга покупок; учет.регистры по счету 60; Главная книга; б.о.. При проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками испол-ся такие приемы для сбора аудиторских доказ-в, как экономико-правовая экспертиза договоров на поставку прод-ции, оказания услуг, выполнения работ, проведения инвентаризации финансовых обязательств, проверка документов, полученных эконом.субъектом от 3-их лиц, приема фактического и докум-го контроля, аналитические процедуры, логический анализ, устные опросы должностных лиц по отдельным вопросам данного раздела аудитор-ой программы. Аудитор-ая проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками предусматривает изучение договоров поставки прод-ции и др. хоз-ых договоров на оказанные предприятиы услуги, выполненные работы. Аудитор, как правило, выборочно проверяет расчетные операции с поставщиками по данным учет.регистров по счету 60 и рсчетно-платежных док-ов. В состав выборки включ-ся поставщики, расчетные операции с к-ми осущ-ся систематически, или суммы расчетов с к-ми существенны. В процессе проверки выясняется дата проведения и характер операции, правильность применения цен, наценок по поступившим ценностям, полнота их оприходования, обоснованность выделения «входного» НДС. При поступлении ТМЦ, на к-ой не получены расчетные док-ты, устнавл-ся, не числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути (дебиторская задолженность). Опред-ся проводилась ли инвентаризация и сверка расчетов, предъявлялись ли штрафные санкции поставщика при нарушении договорных обяз-ств, обоснованность начисленных или полученных сумм штрафных санкций, правильность списания сомнительных долгов. Следует проверить правильность корреспонденции счетов, указанных в учет.регистрах. кредитовые записи по счету 60 сверяют с дебетовыми записями по счетам 08,10,15,19,20,41. дебетовые записи по счету 60 сверяют с кредитовыми записями по счетам 50,51,52,55 (или счетам 62,76 при бартерных сделках). Данные синтетического учета подтвержд-ся аналит-ми данными. Итоговые записи по оборотам и остаток по счету 60 свер-ся с данными Главной книги и балансом. Особое внимание уделяется операции с использованием векселей, отражение к-ых в учете часто произ-ся с ошибками. Аудитору следует учитывать, что выданные веклеоя отраж-ся у предприятия на отдельном субсчете счета 60, налоговый вычет по НДС применяются только после опдаты векселя. Полнота оприходования поступивших от поставщиков ТМЦ, обоснованность использ-ия налоговых вычетов по НДС контрол-ся с помощью таких приемов как прослеживание, сопоставление и др. Обоснованность расчетов с подрядчиками на выполняемые работы должна подтверждатся, кроме заключ-ых договоров, наличием проектно-сметной документации, актов сдачи-приемки выполненных работ, счета-фактур. При проверке расчетов с покупателями испол-ся приемы фактического и документального контроля, аналитические процедуры, логический анализ, устные опросы должностных лиц по отдельным вопросам данного рахдела аудитор-ой программы. В процессе проверки выясняется наличие и правильность оформления договоров на поставку прод-ции, гарантийных писем от покупателей. По данным первичных расчетно-платежных док-ов, актов инвентаризации расчетов и учет.регистров по счету 62 устанав-ся достоверность, законность и реальность задолженности за реализованную прод-цию. При аудите расчетов с использованием различных форм безналичных расчетов выясняется наличие всех оправдательных док-ов, а при необходимости провод-ся встречные сверки в банке или у покупателя. Путем отслеживания и арифметического контроля устанав-ся правильность ценнообразования при реализации прод-ции (работ, услуг), использ-ия наценнок, векселей, взаимозачетов. Осущ-ся проверка правильности анал.учета по счету 62, к-ый должен обеспечивать возможность получения инф-ции ореальной задолж-сти покупателя, в том числе обеспеченной векселями. Аудитор должен проверить правильность отражения в учете сумм неистребованной дебиторской задолж-сти по договорам поставки (купли-продажи). Срок исполнения по к-ым покупат-ми превысил 4 месяца со дня фактического получения ими товара (работ, услуг). Данная задолж-сть должна списываться на убытке предприятия-поставщика без уменьш. налогооблагаемой базы. Аудитору необходимо выяснить, учитывается ли данная задолж-сть на забалансовом счете 007 в течение 5 лет с момента ее списания. Слоедует также установить наличие дебиторской задолж-сти по к-ой истек срок исковой давности, и причины, по к-ым на сумму этой задолж-сти не была уменьшена налогооблагаемая прибыль предприятия. Следует проанализировать также правильность оформления и отражения в учете полученных овансов, отражаемых на счете 62 субчетов и учет.регистров выясняет правильность ведения анал.учета лвансов, соответствие данных анал-го и синтет-го учета, правильность уплаты НДС с двансов полученных. В заключ-ие выясняется правильность применяемых схем корреспонденции счето по расчетам с покуп-ми и заказчиками.

Типичные ошибки: отсутствие договоров на поставку прод-ции, первиных расчетно-платеж-х док-ов или неполное х оформление; неправильное опред-ие налогооблагаемой базы по НДС, налогу с продаж; недостоверность анал.учета, некорректная корреспонденция счетов б.у.; формальное проведение инвентаризации расчетов.

**23. Аудит учета операций по расчетам с подотчетными лицами.**

Целью аудита расчетов с подотчетными лицами является проверка соблюдения действующего законодательства и правильности организации бухгалтерского учета в области расчетов с подотчетными лицами.

Задачами аудита расчетов с подотчетными лицами:

подтверждение первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами;

проверка организации аналитического учета расчетов с подотчетными лицами;

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

Нормативные документы:

1. Федеральный закон от 21.11.96 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете".

2. Инструкция Минфина СССР, Госкомтруда СССР, ВЦСПС от 7.04.88 г. N 62 "О служебных командировках в пределах СССР".

3. Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации.

4. Инструкция Госналогслужбы России от 11.10.95 г. N 39 "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость

5. Письмо Минфина России от 6.10.92 г. N 94 "Нормы и нормативы на представительские расходы, расходы на рекламу и на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с учебными заведениями, регулирующие размер отнесения этих расходов на себестоимость продукции (работ, услуг), и порядок их применения" (в ред. письма Минфина России от 29.04.94 г. N 56, приказа Минфина России от 19.10.95 г. N 115).

6. Инструкция Госналогслужбы России от 29.06.95 г. N 35 "По применению Закона Российской Федерации "О подоходном налоге с физических лиц" (в ред. изменений и дополнений Госналогслужбы России N 1 от 1.09.95 г., N 2 от 2.04.96 г., N 3 от 11.07.96 г., N 4 от 27.03.97 г., N 5 от 8.12.97 г., N 6 от 26.02.98 г.).

7. Указ Президента Российской Федерации от 23.05.94 г. N 1006 (в ред. от 6.01.98 г.) "Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей".

8. Письмо Банка России от 29.09.97 г. N 525 "Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами", принятое в соответствии с Федеральным законом от 2.12.90 г. N 394-1 (ред. от 28.04.97 г.).

9. Письмо Минфина России "Об изменении норм возмещения командировочных расходов с учетом изменения индекса цен".

10. При проверке авансовых отчетов по оплате товаров (работ, услуг) следует руководствоваться Указаниями ЦБ РФ от 14.11.01 г. № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке».

Многочисленные и разнообразные операции по расчетам с подотчетными лицами находят отражение в следующих регистрах синтетического и аналитического учета и отчетности:

1. Первичные документы: Приказ об учетной политике, авансовые отчеты, журнал регистрации авансовых отчетов, приказы о направлении работников в командировку, список лиц, которым разрешено получение наличных денег из кассы, сметы представительских расходов, приказы об утверждении смет представительских расходов, заявления на выдачу денег из кассы, документы, подтверждающие произведенные расходы (товарные, кассовые чеки, накладные, счета, акты закупок, командировочные удостоверения, проездные билеты, счета гостиниц), журнал регистрации командировок.

2. Регистры синтетического и аналитического учета: Главная книга, журнал-ордер N 7, журнал-ордер N 1, кассовая книга, отчет о движении денежных средств (форма N 4).

Ответственность за ведение учета расчетов с подотчетными лицами возлагается на руководителя предприятия и главного бухгалтера.

При подготовке плана и программы аудита оценивается система внутреннего контроля экономического субъекта с точки зрения надежности, качества и степени доверия с использованием процедуры тестирования, осуществляемой на основании положений правила (стандарта) аудиторской деятельности «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита»(7).

План проверки:

1. Проверка списка подотчетных лиц, утвержденных приказом руководителя

2. Проверка аналитического учета командировочных расходов

3. Проверка правильности ведения документооборота по подотчетным суммам

4. Оценка правильности налогообложения подотчетных сумм

5. Правильность возмещения норм командировочных расходов

Основными этапами аудиторской проверки порядка выдачи и возврата подотчетных сумм являются следующие:

1. Проверка соответствия лиц, получающих наличные деньги из кассы на хозяйственно-операционные расходы, списку лиц, имеющих на это право, утвержденному приказом руководителя предприятия и зафиксированному в учетной политике.

На данном этапе осуществляется также проверка случаев выдачи денежных средств лицам, не являющимися работниками организации при отсутствии заключенных с ними договоров. При выявлении таких случаев будет иметь место нарушение п. 16 Письма ЦБ РФ от 01.10.93 № 18 «Порядок ведения кассовых операций в РФ».

Далее аудитор проверяет получение под отчет денежных средств работниками, не отчитавшихся по ранее полученным авансам.

В указанных целях необходимо определить наличие дебиторской задолженности по подотчетным лицам на начало проверяемого периода в журнале-ордере № 7 и Главной книге. Наличие таковой означает нарушение п. 11 Письма ЦБ РФ от 04.10.93 № 18 «Порядок ведения кассовых операций в РФ», выразившееся в выдаче новых авансов лицам, не отчитавшимся за суммы, полученные ранее под отчет. Кроме того, согласно п. 6 Письма ЦБ РФ от 30.09.94 г. № 113 «переоформление ранее выданных подотчетных сумм в новый аванс может рассматриваться как сокрытие превышения лимита остатка кассы».

2.Проверка оправдательных документов, приложенных к авансовым отчетам по командировочным расходам.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденными соответствующими документами. Руководители организаций могут разрешить, в порядке исключения производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм. Дополнительные выплаты относят на себестоимость продукции. Однако для целей налогообложения затраты на командировки принимаются в установленных пределах. Следует при этом иметь в виду, что командировочные расходы, выплачиваемые сверх установленных норм, включаются в доход работников, подлежащий обложению налогом на доходы физических лиц. На указанные суммы суточных начисляют также страховые взносы в государственные внебюджетные фонды.

Для проверки оправдательных документов, приложенных к авансовым отчетам по командировочным расходам необходимо осуществить следующие процедуры:

* проверить наличие подтверждений о производственном характере командировки;
* проверить, осуществлялась ли выдача денежных средств на командировочные расходы только работникам организации.;
* проверить правильность составления работником авансового отчета, проведения необходимых расчетов, формирования суммарных проводок по включению расходов и заполнения соответствующих граф лицевой стороны авансового отчета. При этом необходимо обратить внимание на наличие утверждающей подписи руководителя, без которой авансовый отчет становится недействительным, а отнесение затрат на расходы организации необоснованным;

проверить наличие вызова руководителя вышестоящей (в порядке подчиненности) организации в случае командировки работника проверяемой организации в вышестоящую организацию. При отсутствии такого вызова имеет место нарушение п. 3 Инструкции Минфина СССР, Госкомтруда СССР и ВЦСПС от 07.04.88 г. № 62 «О служебных командировках в пределах СССР»;

проверить наличие в командировочных удостоверениях отметок в местах пребывания в командировке. При отсутствии таких отметок имеет место нарушение п. 6 Инструкции Минфина № 62;

проверить правильность возмещения командировочных расходов. Для выполнения этой процедуры при командировках по территории России аудиторы могут воспользоваться данными таблицы.

3. Проверка авансовых отчетов по приобретению основных средств, материально-производственных запасов.

4.Проверка авансовых отчетов по оплате прочих расходов.

Для признания расходов представительскими необходимо наличие следующих документов:

сметы фактических расходов;

актов на каждое проведенное мероприятие;

первичных документов, подтверждающих приобретение и оплату ТМЦ, работ, услуг.

Основные нарушения – злоупотребления, хищения, ошибки, несоответствия установленному порядку в области расчетов с подотчетными лицами – могут быть классифицированы следующим образом:

Нарушения порядка выдачи подотчетных сумм

##### Нарушения при оформлении командировочных расходов

Нарушения порядка налогообложения при оформлении командировочных расходов

Нарушения при приобретении материальных ценностей, оплате работ, услуг подотчетными лицами

5. Нарушение порядка учета представительских расходов

6. Нарушение порядка ведения синтетического учета расчетов с подотчетными лицами

Все приложения к авансовым отчетам во избежание их повторного использования должны быть погашены. Проверка соблюдения порядка гашения первичных документов проводится в рамках проверки кассовых операций.

**24. Аудит расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям**

Проверка носит комплексный характер и включает контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, правильности ведения бухгалтерского учета расчетов как по физическим лицам, так и в целом по предприятию, а также начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда (ФОТ) и выплат социального характера.

При проведении аудита расчетов по оплате труда и соблюдения трудового законодательства аудиторы руководствуются следующими нормативными и законодательными актами: Федеральный закон «О бухгалтерском учете»; Гражданский кодекс Российской Федерации, чч.1 и 2; Налоговый кодекс Российской Федерации,чч.1,2; Инструкция о составе фонда заработной платы и выплат социального характера (утв. Постановлением Госкомстата России №116 от 24 ноября 2000 г. по согласованию с Минэкономразвития России, Минтрудом России и Банком России); Трудовой кодекс Российской Федерации; Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99; Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ10/99; План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению (Приказ МФ РФ от 31 октября 2000 г. № 94 н); Альбом унифицированных форм первичной документации по учету труда и его оплаты (утверждены Постановлением Госкомстата России от 6 апреля 2001 г. №26).

Аудиторы используют различные источники информации о предприятиях, которые условно делятся на внутренние и внешние. По оплате труда к внутренним источникам информации относят документы по начислению и выплате заработной платы работникам аудируемой организации. Внешними источниками служат нормативные документы. Источниками информации служат документы по зачислению, увольнению и переводу работников предприятия, первичные документы, регистры бухгалтерского учета и отчетность. В качестве первичных документов преимущественно используются унифицированные формы первичной документации. Ведение первичного учета по унифицированным формам распространяется на юридических лиц всех форм собственности, осуществляющих деятельность в отраслях народного хозяйства. Так, по учету личного состава используются: приказ (распоряжение) о приеме на работу (ф.№Т-1), личная карточка (ф. №Т-2), учетная карточка научного работника (ф. №Т-4), приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. №Т-5), приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. №Т-6), приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (контракта) (ф.№Т-8). По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда применяются: табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф.№Т-12), расчетно-платежная ведомость (ф.№Т-49), расчетная ведомость (ф. №Т-53), лицевой счет (ф.№Т-54). Кроме того, применяются первичные документы по учету выработки и сдельной заработной платы: наряды, рапорты, маршрутные листы и другие документы. К регистрам, которые подлежат проверке, относятся сводные ведомости распределения заработной платы (по видам, шифрам затрат и др.), регистры по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в части расчетов по исполнительным листам и депонированной заработной плате, журналы-ордера ф. №№8 и 10 (при журнально-ордерной форме учета), Главная книга, баланс (ф. №1).

Задачами аудита оплаты труда и соблюдения трудового законодательства являются:

1) соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям;

2) учет и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам;

3) учет и начисление повременных и прочих видов оплат;

4) расчеты удержаний из заработной платы физических лиц;

5) аналитический учет по работающим (по видам начислений и удержаний);

6) сводные расчеты по заработной плате;

7) расчет налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учет налогов и платежей с ФОТ;

8) расчеты по депонированной заработанной плате.

При проведении аудита используются следующие методы и приемы сбора аудиторских доказательств: пересчет (проверка) расчетов используется для подтверждения достоверности арифметических расчетов сумм оплаты труда, правильности отражения этих сумм на счетах бухгалтерского учета. Пересчет сумм обычно производится выборочно, но при наличии специальных компьютерных программ или небольшом объеме записей пересчет осуществляется сплошным порядком; проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций для контроля за составлением записей на счетах в бухгалтерском учете; устный опрос персонала, руководства и независимой (третьей) стороны применяется в процессе получения ответов на вопросник аудитора для предварительной оценки состояния учета расчетов с персоналом по оплате труда); подтверждение для получения информации о реальности остатков на счетах учета расчетов по оплате труда и расчетов по единому социальному налогу; проверка документов для подтверждения реальности определенного документа осуществляется путем выбора определенной бухгалтерской записи в учете и прослеживания этой записи вплоть до первичного документа; прослеживание для сравнения аналитических записей по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с данными синтетического учета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и Главной книги с выделением нестандартных операций; аналитические процедуры для сравнения сумм начисленной заработной платы и удержанных сумм, а также начисления единого социального налога с аналогичными данными предыдущих периодов.

Проведение аудита состоит из нескольких основных этапов, среди которых первоначально составляют план и программу аудиторской проверки. Выполнение этого производится в соответствии со стандартом аудиторской деятельности «Планирование аудита». Рассмотрим основные методы проверки основных комплексов работ.

**Проверка соблюдения положений законодательства о труде, состояния внутреннего учета и контроля по трудовым отношениям*.***

Прежде всего целесообразно проконтролировать, как на предприятии соблюдается трудовое законодательство. Основным документом, используемым для этой цели, является Трудовой кодекс РФ. Аудитор может проверить, как оформляется прием и увольнение сотрудников, учитывается рабочее время сотрудников, как строится система оплаты труда и др. Правильность оформления работников (прием на работу и увольнение) проверяется по приказам, контрактам, трудовым соглашениям. Из применяемых систем оплаты труда в основном используются сдельная и повременная системы, что должно быть отмечено в соответствующих документах работников предприятия. При повышенной оплате труда необходимо проверить правильность применения тарифных ставок или условий контракта, а при сдельной – правильность применения норм и расценок. Учет рабочего времени, соблюдения установленного режима работы и начисления заработной платы работающих, состоящих на повременной оплате труда, организуется в табеле учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. №Т-12). По этому документу можно проверить все необходимые данные по каждому работающему (дни отпуска, время нахождения в командировке, дни болезни и др.). Для проверки применяется метод сбора аудиторских доказательств по сопоставлению соответствующих документов (личных карточек, табелей учета рабочего времени) с приказами и распоряжениями.

**Проверка организации учета и контроля выработки и начисления заработной платы рабочим – сдельщикам*.***Аудитор проверяет, как оформлены первичные документы (наряды, маршрутные листы и др.), правильность применения норм и расценок, наличие подписей должностных лиц, заполнение соответствующих реквизитов; обращает внимание на имеющиеся исправления. Особое внимание уделяется: расчетам сдельного заработка при бригадной форме оплаты труда, правильности переноса итоговых сумм по работающим в расчетно - платежные ведомости. Целесообразно проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным документам (нарядам, разовым документам и др.). Если расчеты по учету сдельной заработной платы выполняются с применением ПК, то целесообразно проверить алгоритмы расчетов, нормативно – справочные данные. Здесь применяются такие методы сбора аудиторских доказательств, как проверка документов, подготовленных на предприятии, контроль арифметических расчетов (определение сумм сдельной заработной платы).

**Проверка расчетов по начислению повременных и прочих видов оплат*.*** В этом комплексе аудитор проверяет, как производилась начисление повременной оплаты, расчеты по среднему заработку, расчеты за дни пребывания в отпуске, расчет премий и других видов оплат. При несовпадении данных, полученных аудитором, с бухгалтерскими записями необходимо установить причину расхождения, и если выяснится, что бухгалтер – расчетчик неправильно произвел расчеты, в отчете аудитора делаются соответствующие замечания. Бухгалтер – расчетчик должен произвести исправления и отразить их в соответствующих документах. При расчете начислений, которые определяются с использованием среднего заработка, прежде всего необходимо установить, правильно ли определен средний заработок, а затем проверить правомерность выполненных начислений по соответствующим видам оплат. Аудитор также проверяет правильность начислений по прочим видам оплат и доплат: оплата отпусков, работы в праздничные дни, доплата за работу в ночное время и др. Методика проверки сводится к выверке алгоритмов расчетов и исходных данных. По обнаруженным ошибкам бухгалтер – расчетчик вносит необходимые исправления, пересчитывает начисления и удержания по работающим.

**Проверка расчетов удержаний из заработной платы с физических лиц.** К основным видам удержаний относятся: налог на доходы физических лиц, удержания по исполнительным листам, прочие удержания ( за брак, за товары, купленные в кредит, и др.). Вначале необходимо проверить справочные данные (льготы по налогу на доходы физических лиц, размер удержаний по исполнительным листам и др.), затем установить соответствие алгоритма законодательным документам и, наконец, проверить сами выполненные расчеты. При проверке правильности исчисления налога на доходы физических лиц аудитор руководствуется положениями гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса РФ. Здесь ему необходимо уточнить количество льгот, величину налогооблагаемой базы, проверить правильность расчета налога на доходы физических лиц. При проверке налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие – либо удержания, они не уменьшают налоговую базу, которая определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Налоговые ставки определены ст. 224 НК РФ в следующих размерах: 13 процентов, если иное не предусмотрено настоящей статьей; 35 процентов в отношении выигрышей по лотереям, других выигрышей; 30 процентов в отношении дивидендов, доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ. Основное внимание аудитор уделяет проверке налога, исчисленного по ставке 13 процентов. Налоговая база для этой ставки определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218 – 221 НК. *Удержания по исполнительным листам на детей* проверяют, пользуясь следующей формулой: Суд = (Снач\*Сп.н.) \*N/100, Суд. – сумма удержаний на содержание детей, Снач – общая сумма начислений по работающему за месяц, Сп.н. – сумма налога на доходы физических лиц, удержанного с начисленной за месяц суммы, N – процент удержаний. Проверка других видов удержаний не представляет сложности. Так, при проверке удержаний за товары, приобретенные в кредит, устанавливают период рассрочки, суммы удержаний и сроки платежей. При проверке погашения ссуд, выданных работникам, устанавливают сроки и внесенные суммы, сумму удержанного налога за пользование ссудой.

**Проверка ведения аналитического учета по работающим.** Аналитический учет расчетов с персоналом по оплате труда ведется по физическим лицам как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам и удержаниям (налогам, платежам и др.). Необходимые данные для этой цели накапливаются в лицевых счетах (накопительных документах), расчетно – платежной документации, а при использовании ПК могут храниться в виде отдельных файлов. Аудитор должен проверить, ведется ли такой учет, обратить внимание на сохранность подобной информации и формирование на каждого работающего совокупного годового дохода. Помимо прямых начислений в совокупный доход должны быть включены: стоимость натуральной оплаты работникам, вознаграждения по результатам работы за год, стоимость проезда к месту отдыха работников предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях и в отдельных районах Дальнего Востока, стоимость бесплатно предоставляемого питания и продуктов, единовременные вознаграждения за выслугу лет и др.

**Проверка сводных расчетов по оплате труда.** Сводные расчеты по заработной плате выполняют по данным счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и корреспондирующим с ним счетом. При журнально – ордерной форме учета обороты по кредиту этого счета проверяют по данным журналов – ордеров ф. №№ 10 и 10/1, а дебетовые данные по счету 70 (выдача заработной платы, удержания и др.) – по данным журналов – ордеров ф. №1 «Касса», ф. №2 «Расчетный счет», ф. №8 – по счетам учета расчетов с бюджетом, депонентами и др. При автоматизированной форме учета контролю подвергаются записи в ведомостях дебетовых и кредитовых оборотов. Кроме того, сводные данные проверяют по Главной книге (счета 70 и 69). Сальдо по этим счетам должны быть тождественны показателям баланса ф. №1 по ст. «Кредиторская задолженность перед персоналом организации» и «Кредиторская задолженность перед государственными внебюджетными фондами» раздела % пассива и по ст. «Прочие дебиторы» раздела 2 актива (в части долгов за работающими и органами страхования). Для контроля расчетов по оплате труда используются: первичные документы по учету выработки и заработной платы, расчетные (расчетно – платежные) ведомости, лицевые счета работающих, платежные ведомости. Прежде всего необходимо проверить соответствие итогов в отдельных ведомостях (цехов, отделов) с общими итогами по предприятию. Затем устанавливается правильность произведенных операций по отнесению начисленной заработной платы на соответствующие счета. Так, выплаты из фонда оплаты, включенные в себестоимость продукции, относятся в дебет счетов 20, 23, 25, 26 (производственные затраты), 29 (на расходы непромышленных производств и хозяйств), 08 (вложения во внеоборотные активы).

**Проверка налогооблагаемой базы для расчетов по единому социальномуналогу*.*** Помимо контроля расчетов по оплате труда необходимо проверить правильность расчетов по начислению единого социального налога. С этой целью уточняют базу налогообложения для определения единого социального налога ( по социальному страхованию, пенсионному обеспечению, медицинскому страхованию). Для проверки правильности формирования базы налогообложения аудитор руководствуется Инструкцией Госкомстата РФ № 116 от 24 ноября 2000 г. «О составе фонда заработной платы и выплат социального характера» и инструкциями соответствующих фондов.

**Проверка депонированных сумм по заработной плате.** Аудитор проверяет, как организован аналитический учет по счету 76, субсчет «Депонированная заработная плата». Устанавливает, велись ли карточки в разрезе физических лиц и депонированных сумм, как производилась выдача сумм депонированной заработной платы, на какой счет списывалась депонированная заработная плата после окончания срока исковой давности. В ходе проведенных мероприятий по проверке расчетов заработной платы выявляются некоторые нарушения. Наиболее распространенными ошибками и нарушениями являются: Не применяются типовые формы первичных документов по оплате труда; Не ведутся табели учета рабочего времени (Т-12); Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение строительных работ; Не включались в совокупный доход работающих суммы премий и выданных подарков; Неверно производилось начисление налога на доходы физических лиц; Неверно рассчитывались суммы по прочим видам оплат.

**25. Аудит расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами.**

Цель аудитора счетов предприятия с бюджетом и внебюджетными фондами – подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечичсления в бюджет и внебюджетные фонды налогов, сборов и платежей. Источниками инф-ции для проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами явл-ся: Положение об учет.полит.предприятия, «б.баланс» (ф.№1), «Отчет о прибылях и убытках» (ф.№2), декларации по отдельным налогам и платежам, расчетные ведомости по начислению заробот.платы, журнал учета получ-х и выставленных счетов-фактур, книга покупок, книга продаж, учет.регистры пог счетам 19,68,69,70,76,90,91,99 и др., Главная книга и др. Преступая к проверке расчета с бюджетом и внебюджетными фондами, аудиторы должны пользоваться норматив.док-ми, с учетом всех внесенных в них изменений и дополнений. На начальном этапе целесообразно выяснить по к-им налогам и платежам пред-тие ведет расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами . так для учета расчетов с бюджетом в б.у. испол-ся счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,к-му могут быть открыты след.субсчета: расчеты по налогу на доходы с физич-х лиц; расчеты по налогу на прибыль, по НДС, по налогу на имущество, по налогу на рекламу и др. Начиная проверку, следует ознакомиться с рез-тами предыд-х аудиторских и налоговых проверок прдпр-я. Это позволит выяснить хар-р ошибок, если такие были допущены. В процессе подтверждения в правильности исчисленияч отдельных налогов аудиторы, выполняют расчет налогооблагаемоы базы и сравнивают полученные показатели с данными предпр-я. Правильность применения на предпр-ии ставок по различным налогам и сборам устанав-ся аудиторами путем сравнения фактических ставок с их значениями, регламентированными нормативными док-ми для соответсвующих условий (виды деят-сти, группы прод-ции и товаров, льготы). Выясняя правитильность начисления, полноту и своевременность перечисления налоговых платежей аудиторы изучают записи в учет.регистрах по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по соц-му страхованию и обеспечению». Анал.учет орган-ся по каждому налогу, сбору и платежу на соответствующих субсчетах указанных счетов. Особое внимание должно быть уделено установление правильности отнесения налогов на соответствующие источники их уплаты (за счет выручки, себестоимости, валовой прибыли или прибыли, остающейся в распоряжении предпр-ия после налогообложения, зароботной платы персонала). При осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов аудиторам необходимо проверит правитльность применения цен по сделкам. Оценивая правильность составления налог.отчет, аудиторы проверяют наличие в ней установленных форм, полноту их заполнения, производит пересчет отдельных показателей, осущ-ет взаимную сверку покавзателей, отраженных в регистрах б.у. и в формах отчетности. Кроме того, аудиторы должны устанвить соответствие данных анал.учета по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по соц-му страхованию и обеспечению» данным синтетического учета в Главной книге и показателей отчетности. В ходе аудита расчетов по социал. Страхованию и обеспечению аудитор проверяет своевременность отчисленний и уплаты взносов в фонд социал. страхования – 4%, в фонд медицинского страхования 0,2% и 3,4%, в Пенсионный Фонд –28%, представ-х собой единый социал. налог –35,6%. Аудит предполагает проверку расчетов сумм отчислений и их налогооблагаемую базу, правомерность ее формирования из различных уплачиваемых работникам сумм – для проверки использ-ся данные счетов 69 «Расчеты по соц-му страхованию и обеспечению» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аудиторская проверка НДС включ. след. процедуры: анализ налоговых деклараций за предыдущие периоды, выявление вопросов по к-ым имелись замечания; сравнение остатков по счетам НДС за текущий период с остатками за предыдущие периоды и анализ значительных или необычных отклонений; сравнение фактических ставок за текущий период и анализ значительных или необычных отклонений; анализ уплаты платежей в бюджет за отчетный период; проверка правомерности применения налоговых вычетов по НДС; проверка правомерности и правильности применения льгот по НДС. При проверке правильности учета полученного НДС, включ. в стоимость реализуемых товаров, работ и услуг, и соответствие задолж-сти по НДС перед бюджетом аудиторы должны: выверить остатки по Главной книге; составить сводную ведомость и проанализ-ть данные счета расчетов по НДС; вывереть данные по декларации, представленным в налоговые органы; проанал-ть правильность применения ставок налога; пересчетать задолж-сть по НДС за отчетный период; проанал-ть правильность применения льгот по НДС в соответствие с законодат-ми актами; опред-ть периодичность уплать НДС; провести выборочную проверку правильности составления документации и расчетов по налогу путем сравнения с данными банковских выписок во избежание пеней и штрафов. Типичными ошибками в ходе проверки расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами явл-ся: неверное исчисление налогооблагаемой базы по отдельным налогам; неправомерное отражение налоговых вычетов по НДС; ненадлежащее ведение учетов (искажение выручки от реализации, издержек); неправильное определение налоговых льгот; несоответствие данных анал.учета по отельным налогам данным синтетич-го учета и показателям отчетности; нарушение срокоа платежей по налогам; применение неверной ставки налога; неточный учет пеней и штрафов; искажение или сокрытие данных, представляемых налоговым органом; неправильное классификацмя или расчет доходов, учитываемых при налогооблажении в качестве освобожденных от налогооблажения, при определении задолж=сти бюджета; проведение в учете фиктивных сделок по расчетам между материнским и дочерними структурами для получения льгот по налогоблажению.

**26.Аудит кредитов, займов и средств целевого финансирования.**

Кредит в широком смысле - это система экономических отношений, возникающих при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом. Различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы). Банковский кредит - это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций. Коммерческий кредит (заем) предоставляется одними организациями другим, обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи. В отличие от банков, коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговорены, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа или арбитражного суда. Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т.п.

Целью проверки является установление правильности ведения расчетов по полученным кредитам и займам, а т/же их отражение в отчетности. П.

Нормативные документы: ПБУ 15/01 "Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию", ПБУ 10/99 "Расходы организации".

Источники инф-ции: Положение об учетной политики предприятия, кредитные договоры, договоры займа, дополнительные соглашения к кредитным договорам об изменении процентных ставок по кредиту, сроков возврата кредита, других условий кредитных договоров, договора поставки продукции(работ, услуг), акты сверки расчетов, протоколы о зачете взаимных требований, акты инвентаризации расчетов, векселя, копии платежных документов, выписки банков из лицевых счетов организаций по движению кредитов и займов, мемориальные ордера, подтверждающие списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита и сумм процентов, уплачиваемых по кредитным договорам; договоры залога, договоры страхования невозврата кредитов; учетные регистры по сч. 66,67,91; гл. книга.

В ходе аудита необходимо установить: реальность и документированность кредитов и займов, правильность оформления кредитных операций, правильность отражения на счетах бухгалтерского учета операций по получению и возврату кредитов банков, целевое использование заемных средств, полноту и своевременность их погашения, оценку остатков по непогашенным кредитам и займам и уплату % по ним, правильность определения сумм % за пользование кредитами банков и их списание за счет соответствующих источников, полноту и своевременность погашения кредита, правильность оформления и отражения на сч. б.у. займов, полученных у др. П., правильность ведения синт. и аналит. у. по сч. 66,67, соответствие записей по у. заемных средств в гл. книге и б.о.

Для получения ауд. док-в используются различные приемы (проверка док-тов, прослеживание операций, аналит. процедуры в целях определения соотношения заемных и собственных средств) и источники получения инф-ции.

В ходе проверки аудиторы д/изучить содержание каждого кредитного договора с целью определения объекта кредитования, срока выдачи и возврата кредита, формы обеспечения обязательств, % и порядок их уплаты. Затем оценивается правильность отражения операций по получению кредитов на сч. б.у., а также организация аналит. у. таких операций по видам кредитов, банкам и отд. кред. договорам.

Для установления целевого использования кред. средств аудиторы д/сравнить объект кредитования, зафиксированный в кред. договоре, и фактические направления перечисления средств, подтверждаемые договорами поставки, счетами-фактурами, платежными поручениями, накладными, приходными ордерами.

Правильность начисления % за пользование кредитами банков подтверждается по результатам их ариф. контроля. При выяснении источников списания % за пол-ние кредитами банков аудиторы д/учитывать направления использования кредитов.

Для того чтобы проверить своевременность возврата кредитов банков, по данным кред. договоров выписок с р/с составляется аналит. таблица, в которой отражаются даты и суммы получения и погашения кредитов, а т/же возникшие отклонения.

В ходе аудита аудиторам следует установить правильность оформления договоров займа, своевременность их погашения и уплаты % по займам, правильность отражения в у. данных операций. При изучении договоров займа аудиторам следует обратить внимание на наличие в них указаний на срок возврата займа, его форму, наличие залога, размеров % и порядок их уплаты. В ходе проверки организации синт. и аналит. у. займов сопоставляются суммы задолженности по всем соответствующим субсчетам сч.66 и сч.67, а т/же проверяется правильность корреспонденции счетов.

На каждую отчетную дату суммы зад-ти по кредитам и займам по балансу д/подтверждаться данными аналит. у. причем задолженность по кредитам и займам д/ отражаться с у. начисленных, но не выплаченных % на конкретную отчетную дату.

Типичными ошибками являются:

1. отсутствие договора займа,

2. отсутствие договора с банком о пролонгации кредита,

3. неправильное отражение % по кредитам и займам,

4. отсутствие аналит. у.,

5. неправильная кор-ция сч.,

6. отсутствие выписок банка со ссудного счета.

**27. Ауд. проверка формирования финансовых результатов и распределения прибыли.**

Источниками информации для проверки операций по формированию финансовых результатов и распределению прибыли являются: учредитель­ные документы, протоколы собраний учредителей, приказы, распоряже­ния, отчеты кассира с приложенными первичными документами (при­ходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости, квитанции и др.), выписки банков по рублевым и валютным счетам с приложенны­ми первичными документами (счета, платежные поручения, авизо и др.), учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы) по сче­там 50, 51, 68, 76. 84, 90, 91, 96, 99 и др., Главная книга, "Бухгалтерский баланс" (ф. № I). "Отчет о прибылях и убытках" (ф. № 2), расчеты (дек­ларации) по отдельным налогам. Положение об учетной политике пред­приятия и др.

В ходе проверки правильности формирования финансовых результатов и распределения прибыли аудиторы должны решить следующие задачи:

- установить правильность определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продаж товаров, продукции, работ, услуг;

- проанализировать правильность учета операционных, внереализаци­онных и чрезвычайных доходов и расходов;

- выяснить правомерность и обоснованность распределения чистой прибыли.

Результаты проверки правильности определения прибыли (убытка) от продаж в значительной степени зависят от качества проведения кон­трольных процедур на предыдущих этапах контроля себестоимости произ­веденной и реализованной продукции. Аудиторы осуществляют арифмети­ческий контроль формирования показателя прибыли (убытка) от продаж по данным учетных регистров по счету 90 "Продажи". Используя метод прослеживания, они обобщают результаты ранее выполненных расчетов влияния выявленных отклонений на следующие показатели "Отчета о при­былях и убытках" (ф. № 2): "Выручка (нетто) от продажи товаров, продук­ции, работ, услуг", "Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг", "Валовая прибыль", "Коммерческие расходы", "Управленческие рас­ходы" и "Прибыль (убыток) от продаж". В заключении проверяется пра­вильность отражения на счетах бухгалтерского учета показателя "Прибыль (убыток) от продаж". В процессе решения второй задачи аудиторы изучают операции, в ре­зультате которых формируются операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы и расходы. Обобщая результаты расчета влияния выявленных отклонений на показатели "Отчета о прибылях и убытках" (ф. № 2) по операциям, связанным с выбытием основных средств, нема­териальных активов и другого имущества, аудиторы корректируют пока­затели: прочие операционные доходы и прочие операционные расходы. Чтобы выяснить обоснованность отражения в учете соответствующих доходов и расходов, аудиторам необходимо изучить различные докумен­ты, удостоверяющие факт их возникновения и величину. Так, затраты по аннулированным производственным заказам и на производство, не дав­шее продукции должны подтверждаться: договором купли-продажи, по­ставки продукции: счетами, платежными поручениями; накладными. актами сдачи-приемки выполненных работ; соглашениями, протоколами о расторжении договора и др. Потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий, хищений и других чрезвычайных событий должны быть подтверждены следующими докумен­тами: актом, удостоверяющим такое событие и подписанным руководителем предприятия, незаинтересованными лицами и специалистами (пожарные, ГИБДД и др.); расчетом бухгалтерии (сметой) понесенных убытков; заклю­чением эксперта о возможности восстановления испорченного имущества; решением суда об установлении виновного лица и присуждении ему убыт­ков; платежными поручениями на суммы возмещения убытков и др. Списание дебиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности может производиться на основании: договора купли-продажи, договора поставки Продукции; банковских документов, подтверждающих перечисление денежных средств поставщику; счетов-фактур, накладных на отгруженную покупателям продукцию. Обоснованность создания резерва сомнительных долгов должна под­тверждаться: договором купли-продажи, договором поставки продукции; накладными на отгрузку продукции, актами сдачи-приемки выполнен­ных работ; актом инвентаризации дебиторской задолженности; актами сверки расчетов между дебитором и кредитором; решением арбитражного суда о признании предприятия-дебитора банкротом; выпиской из Рос­сийского государственного реестра юридических лиц о ликвидации пред­приятия-дебитора; решением суда об отказе в иске к дебитору; справкой органов МВД о невозможности розыска дебитора. Суммы штрафов, пени, неустоек и других санкций за нарушение ус­ловий хозяйственных договоров устанавливаются на основании: решения суда, договора купли-продажи, договора поставки продукции, письмен­ного подтверждения добровольного признания претензий поставщиков (покупателей), платежных поручений. Размеры понесенных судебных издержек и арбитражных расходов вы­ясняются по данным решений суда, платежных поручений. Суммы налогов, относимых на финансовые результаты, проверяются по данным налоговых расчетов (деклараций). Прибыли (убытки) по операциям прошлых лет. выявленные в отчет­ном году. должны быть подтверждены: договором купли-продажи. дого­вором поставки продукции; счетами, платежными поручениями; наклад­ными, актами приемки-передачи, письмами; бухгалтерскими справками (расчетами); актами документальной проверки налоговыми органами. Суммы положительных (отрицательных) курсовых разниц по валютным операциям устанавливаются по данным: валютного контракта (договора); платежных поручении и банковских выписок по валютным счетам; грузовых таможенных деклараций, накладных, счетов и др. Доходы от долевого участия в деятельности других предприятий, ди­виденды (проценты) по акциям, облигациям и другим ценным бумагам (в том числе государственным) проверяются по данным извещений, ави­зо предприятий-эмитентов, выписок по счету "депо". Своевременность включения в состав доходов поступлений от сдачи имущества в аренду, процентов по предоставленным займам выясняется по данным соответ­ствующих договоров о размерах и сроках таких платежей. Аудиторам необходимо также проследить, не было ли в отчетном периоде случаев необоснованного включения в состав внереализационных расходов сумм штрафов, налагаемых налоговыми и другими контролирующими орга­нами, процентов по полученным займам; убытков от безвозмездной передачи имущества и т. п., в то время как такие затраты должны производиться за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения. Проверка правильности формирования и использования различных фондов и резервов, создаваемых на предприятии, должна опираться на сведения, полученные аудиторами при изучении положений учредитель­ных документов, решений собраний учредителей (собственников), учет­ной политики. В этих документах должны быть раскрыты источники, порядок формирования и использования таких фондов и резервов. При этом должны неукоснительно соблюдаться требования нормативных ак­тов, регулирующих налогообложение деятельности предприятий. Создание резервов под обесценение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам должно быть предусмотрено учетной политикой. Средства таких резервов отражаются на счетах соответственно 59 "Резер­вы под обесценение вложений в ценные бумаги" и 63 "Резервы по со­мнительным долгам". В ходе проверки аудиторы должны убедиться, что указанные резервы созданы на предприятии за счет средств валовой при­были, но при этом сумма резерва под обесценение вложений в ценные бумаги не уменьшает налогооблагаемую прибыль. Резерв под обесцене­ние вложений в ценные бумаги используется для покрытия разницы ме­жду балансовой стоимостью ценных бумаг и их курсовой (биржевой) стоимостью, если в конце года курсовая стоимость ценных бумаг оказа­лась ниже балансовой. При этом в балансе предприятия ценные бумаги будут отражены по наименьшей из двух оценок. Если обесценение не произошло (курсовая стоимость ценных бумаг осталась выше балансо­вой), то созданный ранее резерв восстанавливается в составе прибыли (убытка) до налогообложения. В следующем году суммы сомнительных долгов, под которые созда­вался резерв в отчетном году, списываются за счет этого резерва в уста­новленные сроки. Неиспользованная часть резерва (по задолженности, которая была погашена "сомнительным" дебитором) в конце года при­соединяется к н/о прибыли. Затем аудиторы изучают фактический порядок распределения прибы­ли, Остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения, и его соответствие порядку, сформулированному в учредительных докумен­тах, учетной политике. Аудиторы проверяют правильность формирования нераспределенной прибыли, обоснованность расходования средств нераспределенной при­были первичными документами, положениями и утвержденными смета­ми. Кроме того, устанавливается правильность отражения указанных операций на счете 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" (см. приложение 37). Аудиторы должны подтвердить, что в текущем году распределялась только прибыль, полученная в предыдущих отчетных го­дах. Авансовое использование прибыли текущего отчетного года является прямым нарушением имущественных интересов акционеров (собствен­ников) предприятия. В процессе проверки операций по формированию и использованию средств резервных фондов (резервов), учтенных на счете 82 "Резервный капитал", аудиторы выясняют состав источников их создания (за счет чистой прибыли на сумму не менее 15% от величины уставного капита­ла) и направления расходования (покрытие убытков и др.). Устанавлива­ется правильность документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета этих операций. В заключении аудиторы должны установить правильность применяе­мых схем корреспонденции счетов по учету формирования финансовых результатов и распределения прибыли (см. приложение 37). Обоснован­ность сделанных в учетных регистрах записей по каждому из проверяе­мых счетов аудиторы выясняют путем анализа (прослеживания) первич­ных документов, послуживших основанием для совершения хозяйствен­ных операций. Выявленные в ходе проверки ошибки и нарушения аудиторы регист­рируют в рабочих документах и определяют их количест­венное влияние на показатели бухгалтерской отчетности.

Как свидетельствует аудиторская практика, типичными ошибками, кото­рые выявляются в ходе проверки формирования финансовых результатов и распределения прибыли, являются следующие:

- включение в состав внереализационных расходов сумм штрафов, на­лагаемых налоговыми и другими контролирующими органами;

- неправомерное использование прибыли отчетного года;

- неверная корреспонденция счетов при отражении внереализационных доходов и расходов;

- неверная корреспонденция счетов при отражении некоторых расходов за счет собственных источников через счет 84.

**28. Проверка соответствия б.о. требованиям действующего законодательства.**

Нормативные документы: ПБУ 1/98, 4/99 «Б.О. п.», 12/2000 «Информация по сегментам», приказ №67 н от 22.07.2003 «О формах б.о. П.», методическими рекомендациями по составлению и представлению сводной б.о.

Как правило, аудиторской проверке подвергается отчетность экономического субъекта, которая включает:

• баланс предприятия (ф. № 1);

• отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);

• отчет об изменениях капитала (ф. № 3);

• отчет о движении денежных средств (ф. № 4);

• приложение к балансу предприятия (ф. № 5);

• пояснительную записку к годовому отчету;

• другие формы, которые могут быть введены соответствующими нормативными документами.

При проверке отчетности аудитор руководствуется: 1) инструкциями по заполнению форм отчетности; 2) формой учета; 3) данными инвентаризации, предшествующей составлению годового отчета.

Инструкции позволяют уточнить взаимоувязку форм, строк отчетности и особенности заполнения отчетных статей.

Субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, могут принять решение о представлении бухгалтерской отчетности в объеме показателей по группам статей Бухгалтерского баланса и статьям Отчета о прибылях и убытках без дополнительных расшифровок в указанных формах и имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма N 3), Отчет о движении денежных средств (форма N 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5), пояснительную записку. Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма N 3), Отчет о движении денежных средств (форма N 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5) при отсутствии соответствующих данных. Некоммерческие организации могут не представлять в составе бухгалтерской отчетности Отчет об изменениях капитала (форма N 3), Отчет о движении денежных средств (форма N 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5) при отсутствии соответствующих данных.Некоммерческим организациям рекомендуется включать в состав бухгалтерской отчетности Отчет о целевом использовании полученных средств (форма N 6). Общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), в составе бухгалтерской отчетности не представляется Отчет об изменениях капитала (форма N 3), Отчет о движении денежных средств (форма N 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (форма N 5) и пояснительная записка.

Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора). К финансовым вложениям относятся инвестиции организации в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы. Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. К основным средствам как совокупности материально - вещественных ценностей, используемых в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организации в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие основные средства. Основные средства и н.а отражаются в бухгалтерском балансе по остаточной стоимости, т.е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления за вычетом суммы начисленной амортизации. Сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, запасные части, тара, используемая для упаковки и транспортировки продукции (товаров), и другие материальные ресурсы отражаются в бухгалтерском балансе по их фактической себестоимости. Фактическая себестоимость материальных ресурсов определяется исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение и изготовление. Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешается производить одним из следующих методов оценки запасов: по себестоимости единицы запасов; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО); по себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Форма учета оказывает существенное влияние на заполнение отчетности. На предприятиях и в организациях преимущественно применяются формы учета: журнально-ордерная, мемориально-ордерная, журнал-главная, упрощенная и др. При использовании ПК может применяться любая из приведенных форм или, что наиболее эффективно, компьютеризированная форма учета, отвечающая эксплуатационным особенностям этих машин и позволяющая вести учет наиболее рационально. При использовании журнально-ордерной формы отчетность заполняется на основании главной книги, журналов-ордеров и ведо­мостей (карточек) аналитического учета (по некоторым счетам). Если применяется мемориально-ордерная форма учета, то отчетность заполняется на основании оборотно-сальдового баланса и мемориальных ордеров, когда имеет место форма журнал-главная, отчетность заполняется по данным оборотной ведомости по счетам. Автоматизированная форма позволяет получить все необходи­мые формы непосредственно на ПК после ввода и проверки всей информации за отчетный период.

Прежде чем приступить к проверке годовой отчетности, необхо­димо проверить данные, полученные при проведении инвентариза­ции соответствующих статей баланса: незавершенного производст­ва, товаров и материальных ценностей, основных средств, денеж­ных средств, расчетов. Следовательно, каждая статья баланса на конец отчетного года должна быть подтверждена результатами тщательно проведенной ин­вентаризации. Все расхождения с данными бухгалтерского учета, вы­явленные в ходе проведения инвентаризации, должны быть исправ­лены и отражены в соответствующих учетных регистрах до представ­ления годового отчета. Суммы статей баланса по расчетам с финан­совыми, налоговыми органами должны быть согласованы с ними и тождественны. Расхождения по этим расчетам не допускаются. В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами, в порядке, устанавливаемом Министерством фи­нансов Российской Федерации. При проверке годовой отчетности аудитор проверяет также и квартальную отчетность. Здесь следует помнить, что состав и со­держание квартальной отчетности может отличаться от состава и содержания годовой отчетности и поэтому аудитору в процессе работы следует пользоваться инструкциями по заполнению форм годовой и квартальной отчетности. На основании Постановления Правительства РФ от 21 апреля 1995 г. № 399 «О совершенствовании информационной системы представления бухгалтерской отчетности» (в ред. Постановления Правительства РФ от 18 августа 1995 г. № 817) организации, расположенные на территории Российской Федерации, независимо от м организационно-правовых форм, представляют годовую и квар­тальную бухгалтерскую отчетность территориальным органам госу­дарственной статистики по месту регистрации организаций в сроки, установленные Министерством финансов Российской Федерации, Кроме того, аудиторская организация может осуществлять про­верку статистических форм отчетности, утверждаемых Госкомста­том РФ. Для внебюджетных социальных фондов установлены расчетные ведомости, представляемые экономическими субъектами ежеквар­тально территориальным органам внебюджетных социальных фондов по месту регистрации экономического субъекта на основе нормативных документов, утверждаемых соответствующими фондами,

Помимо проверки бухгалтерской (финансовой) отчетности эко­номического субъекта на соответствие действующим законодатель­ным и нормативным документам по составу и формам, рассмот­ренным выше, аудитору следует для подтверждения достоверности отчетности проследить правильность составления всех форм отчет­ности, справок, расчетов, приложений и пояснительной записки к отчетности. Проверка годовой и квартальной отчетности проводится в соот­ветствии с порядком заполнения квартальной, а также годовой от­четности, утверждаемой Министерством финансов Российской Фе­дерации. Проверка должна проводиться по двум направлениям. 1. Проверка взаимоувязки показателей отчетности между собой по всем формам отчетности. 2. Проверка правильности заполнения форм отчетности на основании Главной книги и других регистров бухгалтерского учета.

Проверка по первому направлению осуществляется на основе специальных разработочных таблиц взаимоувязки показателей отчетности, например, взаимосвязь показателей между ф. № 1 «Баланс» и ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и т.д., на основе нормативных документов, утверждаемых Минфином РФ. Проверка по второму направлению осуществляется по каждой форме бухгалтерской отчетности раздельно путем сопоставления сказателей из соответствующей формы отчетности с остатками и оборотами по счетам Главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета. Результаты проверки соответствия показателей форм отчетности регистрам бухгалтерского учета отражаются аудитором в своей рабочей документации.

Типичными ошибками являются:

1. несоответствие отдельных положений у. политики П. требованиям дейст. норм. актам;

2. использование форм и методов оценки объектов непредусмотренных у. политикой;

3. применение различных методов оценки объектов у. в промежуточной и годовой отч.;

4. не раскрытие а отч. существенной инф-ции о ХФД П. за отчетный период.

**29. Анализ финансового состояния П. и результатов его деятельности.**

Значимость аудиторской проверки с точки зрения собственника (инвестора) заключается не только в получении информации о достоверности финансовых результатов предприятия и соответствии учетной политики действующему законодательству, но и в овладении следующей аналитической информацией для обоснованности принятия решения по управлению инвестициями динамика предприятия - рост, стабильность, спад; структура капитала предприятия: предполагает ли данная структура риск для вложенного капитала, место предприятия среди других предприятий данной отрасли предпринимательства.

Исполнительной администрации в результате проведения аудита важно определить резервы роста эффективности коммерческой деятельности, факторы роста прибыли, сокращения потерь.

Финансовый анализ как составная часть аудита дает ответы на эти и другие вопросы. Можно смело утверждать, что качество принимаемых решений целиком зависит от качества аналитического обоснования

Финансовый анализ в аудите в зависимости от поставленной задачи является инструментом получения аудиторских доказательств и сопутствующим аудиту видом услуги.

Анализ как категория, характеризующая метод исследования какого-либо явления, широко используется как в науке, так и в практической деятельности Финансовый анализ есть метод познания финансового механизма предприятия, процессов формирования и использования финансовых ресурсов для его оперативной и инвестиционной деятельности.

*Основная цель финансового анализа — выявление существенных связей и характеристик финансового состояния предприятия для выработки оптимального управленческого решения.* Эта цель достигается посредством получения небольшого числа ключевых (наиболее информативных) параметров, дающих объективную и точную картину финансового состояния предприятия, его прибылей и убытков, изменений в составе активов и пассивов, расчетах с дебиторами и кредиторами Цель анализа принимает вид конкретной управленческой задачи, поставленной перед аудитором. Аналитическая задача конкретизирует цель анализа с учетом организационных, информационных, технических и методических возможностей его проведения. При проведении финансового анализа используются знания таких смежных экономических дисциплин, как бухгалтерский учет, финансы и кредит, экономическая теория, хозяйственное право. При проведении финансового анализа используются следующие основные методы исследования финансовых отчетов: *горизонтальный* (временной) анализ —сравнение каждой позиции отчетности с предыдущим периодом; *вертикальный* (структурный) анализ — выявление влияния каждой позиции отчетности на результат в целом, т.е. определение структуры итоговых финансовых показателей; *сравнительный* (пространственный) анализ — сопоставление сводных показателей отчетности предприятия с аналогичными показателями конкурентов, межхозяйственный анализ предприятий отрасли, внутрихозяйственный анализ структурных подразделений предприятия; *трендовый* анализ — определение тренда, т.е. основной тенденции динамики показателя, избавленной от случайных влияний и индивидуальных особенностей отдельных периодов посредством сравнения каждой позиции отчетности с рядом предшествующих периодов, с помощью тренда прогнозируются возможные значения показателя в будущем периоде, а следовательно, ведется перспективный анализ;

*Факторный* анализ — анализ влияния отдельных факторов (причин) на результативный показатель с помощью детерминированных или стохастических приемов исследования, Факторный анализ может быть прямым (собственно анализ), при котором результативный показатель разлагают на составные элементы, и обратным (синтез), при котором по отдельным элементам формируется результативный показатель; *анализ относительных показателен* (коэффициентов) — метод анализа на основе расчета отношений между отдельными позициями финансовой отчетности с целью определения взаимосвязи показателей.

Важнейшим направлением аналитической работы является анализ финансового состояния, на основе которого дается оценка полученных результатов, формируется финансовая стратегия, вырабатываются меры ее реализации. Анализ финансового состояния особенно важен в условиях рынка, так как каждое П сталкивается с необходимостью всестороннего изучения своих партнеров (их надежности) — по данным публичной отчетности, а также собственного финансового положения. Исходя из поставленных задач и имеющейся инфор­мационной базы, различают предварительный анализ (экспресс-анализ), основанный преимущественно на данных бухгалтерской отчетности, и углубленный ана­лиз, осуществляемый с привлечением данных управлен­ческого учета. ***Основная цель экспресс-анализа*** *—* общая оценка иму­щественного состояния П, объе­ма и структуры привлекаемых им средств, его ликвид­ности и платежеспособности, выявления основных тенденций их изменения. В ходе углубленного анализа осуществляют: • исследование источников его средств (оценку ди­намики их состояния и структуры, рациональ­ность привлечения заемных средств), • оценку целесообразности размещения привлечен­ных средств и скорости их оборота, • анализ доходности и эффективности использова­ния имущества, • анализ денежных потоков. Следует отметить, что предварительный анализ осуще­ствляется по данным публичной отчетности, а следова­тельно, ориентирован в основном на внешних пользова­телей (покупателей, кредиторов, инвесторов, акционеров, поставщиков). Углубленный анализ, осуществляемый с привлечени­ем данных управленческого учета, рассчитан прежде всего на лиц, принимающих управленческие решения, вырабатывающих финансовую стратегию хозяйствующего субъекта (менеджеры, руководители отделов, служб, структурных подразделений). Предварительный анализ осуществляется в несколько этапов. На *первом этапе* проводят проверку показателей бух­галтерской отчетности по формальным и качественным признакам (соответствие итогов, взаимную увязку показателей различных форм отчетности). На *втором этапе* устанавливается характер изменений, имевших место в анализируемом периоде, в составе средств предприятия и в их источниках. На *третьем этапе* осуществляется расчет и оценка динамики ряда относительных показателей (коэффици-ты), характеризующих финансовое положение П.

Одной из целей финансового анализа является своевременное выявление признаков банкротства предприятия. Банкротство связано с неплатежеспособностью предприятия. Во всех странах процесс банкротства, т.е. признание предприятия неплатежеспособным, регулируется государством специально издаваемыми законодательными актами и правительственными документами. В Российской Федерации основными такими документами являются Закон Российской Федерации от 19 ноября 1992 г. "О неплатежеспособности (банкротстве) предприятий" и Постановление Правительства Российской Федерации от 20 мая 1994 г. № 498 "О некоторых мерах по реализации законодательства о несостоятельности (банкротстве) предприятия". В соответствии с действующим в России законодательством основанием для признания предприятия, организации банкротом является невыполнение им своих обязательств по оплате товаров, работ и услуг по истечении трех месяцев со дня наступления сроков оплаты. Эти установленные условия и сроки дают основание поставщикам, исполнителям работ (услуг), кредиторам предъявлять через суд иски предприятиям-неплательщикам всех форм собственности. В отношении государственных предприятий, кроме того, действует порядок, утвержденный Постановлением Правительства РФ от 20 мая 1994 г. № 498, в соответствии с которым они подпадают под действие Закона о банкротстве в случае, если у них имеется неудовлетворительная структура баланса.

**30. Компьютеризация ауд. деятельности.**

Сегодня невозможно представить себе область деятельности человека, связанную с обработкой информации, без использования вычислительной техники. Вполне естественно и органично персональные компьютеры находят применение и в аудите. Факт необходимости и возможности применения информационных технологий в аудите является общепризнанным, о чем говорят существующие стандарты, регламентирующие применение персональных компьютеров в аудите. Этому вопросу посвящены международные стандарты аудита и российские правила аудиторской деятельности. В составе международных стандартов аудита шесть стандартов посвящены компьютерной тематике, в версии российских правил, такие проблемы нашли отражение в трех стандартах, являющихся аналогами международных стандартов аудита.

Компьютерный аудит означает использование компьютеров и современных информационных технологий для организации аудиторской деятельности, включая аудиторские проверки финансовой отчетности и подготовку аудиторского заключения, а также оказание сопутствующих услуг. Общие сведения о компонентах компьютерного аудита, основных понятиях и подходах к его организации можно получить на основе двух правил: "Аудит в условиях компьютерной обработки данных" и «Проведение аудита с помощью компьютера». В январе 1998 г. Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации утверждено правило (стандарт) аудиторской деятельности "Аудит в условиях компьютерной обработки данных". Стандарт включает 6 основных рубрик. В стандарте определены основные цели и задачи аудита в условия КОД. Основная цель - определение действий аудитора в условиях КОД. Задачами правила (стандарта) являются: формулирование основных требований к аудиторам при проведении аудита в среде КОД; определение основных требований к специалистам, привлекаемым аудитором для оценки системы КОД; описание особенностей планирования аудита в среде КОД; описание особенностей проведения аудита в среде КОД; определение основных источников и процедур получения аудиторских доказательств при изучении системы КОД.

При проведении аудита в среде компьютерной обработке данных сохраняются основные элементы методологии аудита (методика проверки общих документов и разделов бухгалтерского учета). Такая методика может включать:

Получение необходимых данных от П. в электронном виде.

Обработка полученных данных и приведение их к виду, пригодному для дальнейшей работы.

Представление данных в виде сводных таблиц.

Применение аудиторских процедур, ориентированных на компьютерный аудит.

Для проверки хозяйственных операций наряду с учетными документами используются данные на машиночитаемых носителях: классификаторы, справочники, нормативные показатели, исходные данные, производные показатели.

Планирование аудита – это один из обязательных этапов аудита, заключающийся в определении стратегии, тактики аудита и объема аудиторской проверки, составлении общего плана аудита, разработке аудиторской программы и конкретных аудиторских процедур. Планирование необходимо для организации работы аудиторов, текущего контроля выполнения работ и соответствия их объема и структуры плану и программы аудиторской проверки. В ходе планирования необходимо провести комплекс работ, связанных с:

ознакомление с бизнесом клиента, пониманием его деятельности;

определением уровня существенности;

оценкой аудиторских рисков и установлением объема работ по каждому направлению деятельности исходя из уровня существенности и рисков;

установлением сегментов бухгалтерского учета, которые будут проверены выборочным методом, определением объема выборок и элементов проверяемых совокупностей, которые попадают в выборки.

На этапе планирования возможно применения машинно-ориентированных процедур первичного анализа состава журнала бухгалтерских проводок и оборотной ведомости по всем синтетическим счетам, сформированным автоматизированной системы бухгалтерского учета. Использование ПК при аудите помогает получить крайне необходимую для планирования и проведения аудита информацию и позволяет:

понять структуру бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта, характер проводимых им хозяйственных операций;

оценить предстоящий объем работ по различным сегментам бухгалтерского учета исходя из количества операций, определить перечень операций, которые могут потребовать повышенного внимания аудитора;

увидеть бухгалтерские проводки, не соответствующие инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета.

В определении уровня существенности большую пользу могут оказать суммарные обороты по корреспонденциям счетов.

Аудиторские процедуры с использованием компьютеров: тестирование операций и остатков по счетам, аналитические процедуры, тестирование базы данных экономического субъекта, тестирование информационного, программного и технического обеспечения проверяемого экономического субъекта. Общими процедурами при аудите в условиях КОД являются так называемые "машинно-ориентированные процедуры". Как ясно из названия, они направлены на исследование самой программы, с помощью которой осуществляется бухгалтерский учет. При этом возможны два подхода: изучение самой программы (то есть непосредственно заложенного в нее алгоритма обработки данных) и изучение файлов, получаемых с помощью компьютерной программы (тем самым тоже изучается программа, но только опосредованно, исходя не из процесса, а из результата). Отсюда две категории машинно-ориентированных процедур. Первая призвана исследовать содержание компьютерных файлов экономического субъекта с помощью программных средств аудитора. То есть, иначе говоря, аудитор обрабатывает файлы, содержащие данные предприятия, с помощью своей программы и сопоставляет полученные им результаты с результатами, которые зафиксировало и использовало при составлении бухгалтерской отчетности предприятие. Поскольку правильность действий и вычислений, осуществляемых программой аудитора, были им тщательно протестированы изначально, то тем самым возникают предпосылки для оценки адекватности работы программы, используемой на предприятии. Вторая группа процедур предусматривает наличие у аудитора специальных контрольных примеров, которые выполняют функцию своеобразного эталона. То есть при их вводе в бухгалтерскую программу предприятия на выходе должны быть получены определенные результаты. В этом случае делается вывод, что программа работает правильно, ее алгоритм соответствует требованиям законодательства по бухгалтерскому учету. Следовательно, результаты обработки с ее помощью фактически осуществленных предприятием операций тоже заслуживают доверия.

Основное отличие аудиторских процедур в среде КОД:

аудит может проводиться с использованием машинно-ориентированных процедур (с применением программных продуктов аудитора), аудитор должен располагать контрольными примерами для тестирования алгоритмов, заложенных в систему КОД;

аудиторские процедуры могут проводиться в отношении копии данных клиента в том случае, если есть достаточная уверенность в соответствии копии и оригинала;

обрабатываемой информацией могут служить файлы, полученные аудитором от третьего лица, ведущего по договору обработку информации для экономического субъекта.

Эти специфические процедуры хороши тем, что избавляют аудиторов от необходимости исследовать бухгалтерские регистры и проверять правильность подсчетов. Значит, они имеют возможность уделить больше внимания другим вопросам, требующим эвристического подхода, а на рутинных операциях сэкономить время проверки. Правда, при использовании указанных групп операций возникает ряд сложностей. Для того чтобы провести необходимые действия, аудитор должен располагать либо той же программой, которую использует предприятие, либо совместимой (в части формата данных). То есть если бухгалтерский учет ведется в какой-нибудь редкой или же просто отсутствующей у аудитора программе, то данные процедуры невозможны. Кроме того, в случае изучения компьютеризированной бухгалтерии "через файлы" предприятие должно предоставить аудитору их копии, а аудитор, в свою очередь, обязан убедиться, что данные копии абсолютно идентичны оригиналу. Методика этого мероприятия не слишком хорошо отработана. Когда изучается программа, аудитора фактически должны впустить в используемую предприятием программную систему с его собственными "контрольными" файлами. В ряде случаев это связано с большими проблемами, так как предприятие не может обеспечить защиту своей программы от сбоев и попросту боится, что стороннее вмешательство в ее работу может привести к повреждению или гибели базы данных. Зная, насколько катастрофические последствия это может иметь, не всякий аудитор отважится проникнуть в святая святых компьютерной бухгалтерии, действуя из банальных соображений "как бы чего не вышло". В этом отношении аудитору целесообразно было бы работать с организацией, которая осуществляет компьютерную обработку данных на этом предприятии. В этом случае можно обеспечить гораздо большую безопасность программной среды, к тому же специалисты-профессионалы способны предотвратить пагубные последствия вмешательства в работу бухгалтерской программы сторонних пользователей (аудиторов) с их собственными данными.

Учитывая все отмеченные проблемы и сложности, аудиторы предпочитают проводить проверку на предприятиях, ведущих бухгалтерский учет с помощью компьютерных программ, в общем порядке, то есть используя не машинно-ориентированные, а ручные процедуры. Пусть это дольше и не так прогрессивно, зато надежнее и не влечет за собой излишних сложностей и риска возникновения дополнительных компьютерных неприятностей.

Для аудиторских доказательств, полученных в среде компьютерной обработке данных, характерно следующее:

источником являются данные, полученные в среде КОД (таблицы, ведомости, регистры);

рабочие документы аудитора могут формироваться аудитором в среде КОД самостоятельно;

рабочие документы аудитора могут храниться в аудиторской фирме в виде файлов на машиночитаемых носителях;

в соответствии с правилом (стандартом) аудиторская фирма должна обеспечить сохранность информации на машинных носителях, их оформление и сдачу в архив;

систему учета архивируемых данных аудиторская фирма разрабатывает самостоятельно.

Проведение аудита с применением компьютеров требует, чтобы сотрудники аудиторской организации обладали необходимыми знаниями и опытом работы в этой области. Поэтому в необходимых случаях можно (и целесообразно) привлекать для этой цели специально подготовленных сотрудников (специалистов в области информационных и компьютерных технологий) аудиторской фирмы или специалистов по этим вопросам из других организаций или специальные организации.

Следует отметить, что использование компьютеров существенно влияет на организационную структуру экономического субъекта. Это может привести к возникновению новых рисков в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Указанные риски связаны с концентрацией, во-первых, функций управления и, во-вторых, данных и программ для их обработки. Риски, связанные с концентрацией функций управления, состоят в том, что может быть утрачено эффективное функционирование системы учета и контроля. Риски, связанные с концентрацией данных и программного обеспечения, могут привести к утере информации и несанкционированному доступу к ней. Кроме того, появляются риски отсутствия первичных документов, возможности наблюдения за разноской первичных учетных данных по регистрам, их закрытием и составлением отчетности и т.д. очень часто возникают ошибки ввода, возникающие по вине систем автоматизации учета (пакетов прикладных программ); ошибки автоматизации формирования бухгалтерских записей, ошибки хранения баз данных и др.

Внутренний контроль в условиях КОД должен сочетать как обычные методы контроля, так и специальные средства контроля. Средства контроля за системой КОД можно разделить на общие и специальные. К общим относится организационный и управленческий контроль (создание инструкций, внутрифирменных стандартов); контроль за поддержанием и развитием системы КОД; операционный контроль; контроль за программным обеспечением; контроль за вводом и обработкой данных и ряд других. Специальный контроль за применением КОД в системе бухгалтерского учета экономического субъекта включает применение специальных проверочных процедур, в том числе контроль за вводом информации, обработкой и хранением информации, выводом информации. Особенно важны проверка и тестирование процедур контроля ввода и вывода информации, хранения информации, организации программного и информационного обеспечения.

В аудиторских организациях персональные компьютеры могут использоваться и активно применятся как для автоматизации управленческих работ самой аудиторской организации, так и для проведения аудита экономических субъектов. В настоящее время определены основные подходы к созданию комплексной системы автоматизации аудиторской деятельности. Так, А.Н. Романов и Б.Е. Одинцов в учебнике “Автоматизация аудита” рассматривают теоретические и практические вопросы контрольно-советующей аудиторской системы, которая включает две основные функции:

1. контролирующий аудит, охватывающий контроль отдельных учетных работ (готовой продукции, затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, учет уставного капитала организации, расчетов по оплате труда работников, денежных средств);
2. консультативно-советующий аудит, включающий аудит стратегии заемных средств, дивидендной политики, финансовой прочности и обеспечения платежеспособности, финансовое состояние организации.

Основная идея авторов заключается в том, что в процессе контролирующего аудита система руководит аудитором-исполнителем, организует проведение упорядоченного набора процедур. Состав этих процедур отражает содержание задач и подзадач, в которые в конечном итоге преобразуются цели системы. Каждая процедура представляет собой проверку первичных документов или бухгалтерских регистров. Последовательность выполнения процедур диктуется исполнителю системой. Задания на выполнение аудиторских процедур и рекомендаций по их выполнению появляются на экране персонального компьютера. В зависимости от результата проверки формируется элемент аудиторского заключения, то есть в систему заложены правила реагирования системы на полученный ответ: это могут быть переход к следующему экрану с уточняющим вопросом, формирование фрагмента аудиторского заключения или переход к следующей процедуре. Естественно, такая система должна развиваться-пополняться библиотека процедур, усложнятся и система экранов и переходов от одного к другому. Все это теоретически предусмотрено авторами упомянутого учебника. Описанный подход предполагает, что аудитор по “диктуемым системой” правилам проверяет наличие, правильность оформления, согласование первичных документов и бухгалтерских регистров вручную, вводит результат проверки в систему, которая формирует аудиторское заключение. Другими словами, аудитор - как бы глаза и руки, которых пока нет у персональных компьютеров, а мозги находятся в компьютере. Весь творческий потенциал заложен в самой системе, а аудитор превращается в исполнителя “спускаемых ему заданий”. Второй подход состоит в том, что аудиторская деятельность рассматривается как анализ функционирования автоматизированной системы бухгалтерского учета – другой информационной системы, имеющей соответствующий состав задач, которые реализуются с использованием информационных технологий. В этом случае основным объектом проверки становится информация, вводимая и преобразующаяся в процессе работы автоматизированной системы бухгалтерского учета