Кафедра бухгалтерского учета и аудита

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

По курсу «Аудит»

Тема: Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики

Исполнитель: студентка 5 курса

Факультета экономики, финансов

и коммерции

специальности 080109

«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

Руководитель:

Пермь 2010

Содержание

Введение…………………………………………………………………………….3

1. Основы организации аудита и его правовое обеспечение……………………4
   1. Теоретические основы аудита…………………………………………….4
   2. Правовое и информационное обеспечение аудита………………...……6
2. Организация проведения аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики………………………………….…………………..9

2.1 Планирование аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики…………………………...………………………….9

2.2 Порядок проведения аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики…………………………………..14

2.3 Документальное оформление результатов проверки………….………20

1. Совершенствование аудита…….………………………………………………23

Выводы и предложения……………………………………………………......26

Список использованных источников………………………………………….27

Приложения…………………………………………………………………….28

Введение

Сущность новых подходов к постановке бухгалтерского учета заключается в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета предприятия самостоятельно разрабатывают формы и методы ведения учета.

Так как бухгалтерский учет регламентируется общими нормативными документами для коммерческих организаций, имеющих разные цели и задачи, то рекомендации, приемлемые для управления одним предприятием и полезные для него, могут быть вредны или бесполезны для другого.

Учетная политика — важный документ для налаживания правильной работы бухгалтерской службы предприятия. Грамотная учетная политика закладывает основу для сокращения затрат времени по ведению учета.

Актуальность выбранной темы заключается в том, что при постоянном изменении бухгалтерского, налогового законодательства, учетная политика является первейшим средством защиты интересов предприятии перед налоговыми органами.

Цель курсовой работы – на основе изучения теоретического материала по аудиту учетной политики, провести аудит формирования учетной политики предприятия.

Реализация данной цели требует постановки следующих задач:

* провести аудит учетной политики, определив задачи, источники информации и методику проведения данной проверки;
* разработать направления совершенствования методики аудита учетной политики

Источниками информации являются: финансовая (бухгалтерская) отчетность, приказ по учетной политики, главная книга, рабочий план счетов, график документооборота, положения о бухгалтерии, должностные инструкции, договоры о полной материальной ответственности, документы и регистры бухгалтерского учета, документы по инвентаризации.

1. Основы организации аудита и его правовое обеспечение

1.1Теоретические основы аудита

Согласно ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудит – предпринимательская деятельность по осуществлению независимых проверок ведения бухгалтерского учета и отчетности аудируемых лиц. [2]

Цель аудита – выражение мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской федерации. Основной задачей аудиторов является проверка финансовых отчетов и подтверждение (неподтверждение) их достоверности. Объектом внимания аудитора является совершаемые на предприятии хозяйственные операции с точки зрения правильности их выражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Под аудитом понимают процесс снижения до приемлемого уровня информационного риска, то есть вероятности того, что показатель учета и отчетности содержат ложные (неточные) сведения для внешних пользователей.[26]

К задачам аудита относят соответствие совершаемых хозяйственных операций требованиям законодательства, правильность документального оформления операций, контроль правильности отражения на счетах бухгалтерского учета, в регистрах и формах отчетности.

Аудиторская проверка – сбор, оценка и анализ аудиторских доказательств, касающихся финансового положения экономического субъекта, подлежащего аудиту, имеющие своим результатом выражение мнения аудитора о правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта. [25]

В процессе аудиторской проверки аудитор оценивает полноту, своевременность, точность и достоверность отражения в отчетности организации показателей, характеризующих имущество и обязательства, состояние расчетов и финансовых результатов за определенный период, правильность и точность соблюдения законодательства и принятой учетной политики. Объектом аудиторской проверки являются: имущество предприятия, включая анализ его ликвидности и правильности оценки; долгосрочные и краткосрочные обязательства, а также анализ движения собств. средств (уставного капитала и резервов); хозяйственные операции, совершаемые организацией за проверяемый период, в части, анализ правильности их оформления, отражения в бухгалтерском учете и результативности.

Аудитор пользуется приемами формальной, логической, арифметической проверок, при этом в зависимости от существенности операций, их традиционности и масштабов может быть проведен выборочный или сквозной контроль. Для получения дополнительной информации или оценки достоверности документальной информации аудитор может провести письменный или устный опрос сотрудников организации.

Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики представляет собой оценку совершаемых и отражаемых в учете хозяйственных операций аудируемого лица, требованиям действующего законодательства, хозяйственной деятельности субъекта, правилам организации бухгалтерского учета и налогообложения для наиболее максимальной организации деятельности предприятия. [24]

Аудит учетной политики является составной частью аудита достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и представляет собой обязательный раздел аудита, поэтому контроль учетной политики – это экспертиза ее методологических, технических и организационных элементов с точки зрения рациональности и фактического применения на практике.[23]

1.2. Правовое и информационное обеспечение аудита

В России на современном этапе складывается сложная система регулирования аудиторской деятельности.

Законодательный уровень – Федеральный закон 307-ФЗ - “Об аудиторской деятельности”, Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» и другими нормативными актами, непротиворечивающими данным документам.

ФЗ «Об аудиторской деятельности» определяет место аудита в финансово – хозяйственной деятельности и раскрывает понятие аудиторской деятельности, цель и задачи аудита, прочие и сопутствующие аудиту услуги, документальное оформление результатов, порядок аттестации аудиторов и аудируемых лиц, контроль качества аудита, понятие и требования к саморегулируемым организациям аудита (СОА).

Нормативный уровень – федеральные правила (стандарты) аудита. Которые определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для исполнения всеми экономическими субъектами.[6]

Методический уровень – стандарты СОА, которые определяют требования к аудиторской деятельности для аудиторов и аудиторских организаций, входящих в ее состав. К нему относят нормативно – законодательные акты, регулирующие организации и деятельность, ведение ими учета, формирования отчетности, внутренние документы и отчеты, влияющие на деятельность самих экономических субъектов.

Организационный уровень – внутренние стандарты аудиторской организации, которые разрабатывают аудиторские организации на базе федеральных, их содержание является разработкой данной аудиторской организации, обязательны только для сотрудников и определяют качество и уровень аудита в данной организации.

Функции государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляют уполномоченный федеральный орган по исполнительной власти при Минфине.

В процессе аудиторской проверки учетной политики следует дополнительно к закону «Об аудиторской деятельности» применять следующие нормативные документы:

* Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
* Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98г. №34н (24.03.2000г).
* План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и Инструкция по его применению. Утверждены Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
* Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации. Приказ Минфина РФ от 28.06.2000г. № 60-н[12].
* Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49.
* Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации»ПБУ 1/2008**.** Утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.08 №106н
* Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ2/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 24.10.08 N 116н
* Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006Утверждено приказом Минфина РФ от 27.11.06 N 154н
* Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации". ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 г. № 43н.
* Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.01 N 44н
* ПБУ6/01 «Учет основных средств»
* ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»
* ПБУ 8/01 «Условные факты хозяйственной деятельности»
* Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации". ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 32н.
* Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н.
* ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»
* ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»
* ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов»
* ПБУ 15/2008 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»
* ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»
* ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» и т.д.
* Отраслевые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

2. Организация проведения аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики

2.1. Планирование аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики

Хозяйствующие субъекты согласно стандарту бухгалтерского учета «Учетная политика и ее раскрытие» разрабатывают учетную политику.   
При формировании учетной политики предполагается имущественная обособленность и непрерывность деятельности организаций, последовательность применения учетной политики, а также временная определенность фактов хозяйственной деятельности.

Формирование учетной политики заключается   в  выборе  одного  из  способов,  обосновании  их, исходя  из  условий   деятельности  предприятия  и  принятии  в качестве  основы  для ведения  бухгалтерского  учета  и  представления  финансовой  отчетности.

Вопросы  формирования учетной политики и ее исполнения относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой отчетности. В связи с этим учетная политика субъекта является объектом проверки на всех этапах аудита финансовой  отчетности - от планирования до формирования аудиторского заключения.

Аудитор проверяет раскрытие принятых при формировании учетной политики способов и методов бухгалтерского учета, влияющих на принятие решение пользователей. В процедуру проверки входит: выборочный анализ позиций учетной политики, наличие рабочего плана счетов. В учетной политике должны быть оговорены формы первичных документов. Которые применяются субъектом для отражения специфики деятельности, и которые отличны от типовых (унифицированных) форм.

Учетная политика предприятия будет являться более эффективной, если в ней будут отражены методы оценки активов и обязательств для внутренней и внешней отчетности. Так же аудиторы устанавливают отражение в ней правил документооборота и технологии обработки учетной информации, осуществление внутреннего и внешнего контроля за хозяйственными операциями, наличие информации в части налогового учета, сроков предоставления документов и отчетности и ограничение размеров различных расходов, и т.д.

Аудитор так же проверяет обоснованность и документальное оформление изменений в учетной политике, основание для данных действий и срок их введения. Так же оценивают последствия изменений, возможность влияния на финансовое состояние предприятия, на принятие решений пользователей информации и контролирует их обособленное раскрытие бухгалтерской отчетности с обязательным указанием причины изменений. На основе полученных данных аудиторы формируют выводы об общем уровне применяемой учетной политики в части ведения учета и налогообложения, как хорошем, удовлетворительном и неудовлетворительном.

Целью ознакомления с учетной политикой при планировании аудита является изучение и оценка основных принципов организации бухгалтерского учета и документооборота аудируемого субъекта. При этом устанавливается наличие и состав распорядительных документов, определяющих учетную политику.[25]

Информационной базой **для ознакомления с содержанием учетной политики являются:**

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

• рабочий план счетов бухгалтерского учета;

• перечень утвержденных форм первичных документов и форм документов для финансовой  отчетности;

•правила документооборота и технологии обработки учетной информации;

•утвержденные методики учета отдельных показателей и другие приложения к приказу об учетной политике аудируемого субъекта;  
• пояснительная записка, которая раскрывает:

-сведения, относящиеся к учетной политике организации;

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

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

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

Изучив и проанализировав предоставленную информационную базу, важно определить (дать оценку), не является ли формальным отношение администрации клиента к формированию и исполнению учетной политики. Наличие приказа (распоряжения) об учетной политике и других распорядительных документов, связанных с ней, вовремя изданных и правильно оформленных, не может в достаточной мере свидетельствовать об использовании учетной политики в качестве инструмента управления организацией.

**Цель** аудита учетной политики - составить мнение о достоверности финансовой отчетности аудируемого субъекта исходя из требований, выполнение которых согласно стандарту бухгалтерского учета должна обеспечивать учетная политика организации, а также исходя из следующих допущений:

* имущественной обособленности организации;
* последовательности применения учетной политики;
* временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

При проведении аудиторской проверки учетной политики необходимо установить:

* наличие и состав распорядительных документов по учетной политике;
* соответствие формы и сроков принятия документов по учетной политике требованиям нормативных актов;
* последовательность применения учетной политики;
* наличие способов учета, отличных от установленных нормативными документами, но позволяющих организации достоверно отразить ее имущественное состояние и финансовые результаты;
* полностью ли раскрыты избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений пользователями финансовойотчетности;
* соблюдение учетной политики.

Планирование аудита – один из важнейших этапов аудиторской проверки, на котором вырабатывается оптимальная стратегия и тактика проведения аудита с учетом индивидуальных особенностей каждого аудируемого лица. [24]

В процессе планирования аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики составляется общий план и программа аудита. Аудиторская организация в праве самостоятельно определять требования к формам составления и оформления аудиторского плана и программ.

При разработке плана и программы аудиторы должны руководствоваться требованиями Правила (стандарта) № 3 "Планирование аудита", Правила (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», Правила (стандарт) № 11. "Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица", Правила (стандарт) № 12. «Согласование условий на проведение аудита».

Разработка общего плана аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики основана на предварительном анализе деятельности аудируемого лица и на результатах аудиторских работ по оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Оптимальная схема планирования аудита, составленная на основе российских стандартов аудиторской деятельности, должна включать следующие стадии:

* предварительное планирование;
* изучение системы бухгалтерского учета;
* оценка системы внутреннего контроля;
* установление уровня существенности;
* построение аудиторской выборки;
* подготовка общего плана и программы аудита.

Приняв во внимание аудиторский риск и существенность, оценив системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, проанализировав деятельность аудируемого лица, аудитор составляет общий план аудита, который определяет последовательность действий аудитора. При разработке плана аудита организации бухгалтерского учета необходимо учитывать:

* общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность предприятия;
* особенности деятельности предприятия, его финансовое состояние, требования к финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности;
* общий уровень компетентности руководства;
* учетную политику, принятую предприятием, и ее изменения;
* влияние нормативно-правовых актов на организацию бухгалтерского учета;
* ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля;
* существование подразделения внутреннего аудита и возможное влияние результатов его работы на процедуры внешнего аудита и т.д.

Общий план аудиторской проверки учетной политики представлен в приложении 1.

Для осуществления общего плана аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита (приложение 2), определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур. Программа составляется в развитии общего плана и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для реализации общего плана.

2.2 Порядок проведения аудиторской проверки организации бухгалтерского учета и учетной политики

Последовательность работ при проведении аудита учетной политики можно разделить на три этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

Ознакомительный этап: аудитору необходимо выявить лиц, ответственных за составление и организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций, за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Следует изучить состав и соподчиненность, а также разделение полномочий и ответственности, структуру, функции и задачи бухгалтерской службы.

Учетная политика организации должна быть сформирована главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основании ПБУ 1/2008 и утверждена руководителем организации. При этом необходимо проверить наличие:

– рабочего плана счетов бухгалтерского учета, содержащего синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета (в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности). Следует обратить внимание на то, что организация может включить в рабочий план счетов корреспонденцию, используемую при отражении тех или иных операций;

– форм первичных учетных документов, применяемых для оформления тех фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также форм документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

– правил документооборота и технологии обработки учетной информации.

Основной этап: основной задачей аудита учетной политики является изучение системы организации бухгалтерского учета. Аудитору необходимо установить, раскрыты ли в учетной политике следующие положения:

– способ начисления амортизации основных средств.

Амортизация основных средств (ОС) согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденному приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, производится следующими способами: линейным; уменьшаемого остатка; списания стоимости пропорционально объему продукции (работ); списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

По активам, в отношении которых выполняются условия для отнесения их в состав основных средств (п. 4 ПБУ 6/01), а также имеющих стоимость в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 20 000 руб. за единицу, начисление амортизации производится одним из вышеназванных способов.

– способ оценки нематериальных активов (НМА).

Амортизация нематериальных активов согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденному приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н, может начисляться: линейным способом; способом уменьшаемого остатка; способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

– метод оценки материальных ресурсов и готовой продукции.

Оценка материально-производственных запасов (МПЗ) (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) при выбытии согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01, утвержденному приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, производится следующими способами: по себестоимости каждой единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО).

Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности:

• готовая продукция в бухгалтерском балансе может быть оценена либо по фактической, либо по нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства ОС, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и др., либо по прямым статьям затрат;

• отгруженные товары, сданные работы и оказанные услуги могут быть отражены либо по фактической, либо по нормативной (плановой) себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, которые связаны с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой;

• незавершенное производство в массовом и серийном производстве может быть отражено в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов;

• расходы будущих периодов списываются в порядке, устанавливаемом организацией: равномерно, пропорционально объему продукции и др. в течение периода, к которому они относятся;

– формирование резервов.

Резервы предстоящих расходов и платежей могут создаваться в организации согласно Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. К таким резервам относятся: резерв на предстоящую оплату отпусков работникам; резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; резерв на выплату вознаграждений по итогам работы за год; резерв на ремонт ОС; резерв на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание (с учетом требований Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01, утвержденного приказом Минфина России от 28.11.2001 № 96н).

Кроме того, с 01.01.2009 на основании Положения по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008), утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н, изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы (расходы) организации (перспективно):

– периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;

– периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

– методы оценки активов и обязательств.

При аудите финансовых вложений аудитор должен обратить внимание на то, каким образом признаются суммовые разницы по операциям приобретения финансовых вложений: либо по их первоначальной стоимости до принятия финансовых вложений к бухгалтерскому учету в качестве актива, либо на всю сумму в качестве операционных расходов.

При выборе одного из указанных способов целесообразно учитывать существенность величины указанных разниц.

Аудитор должен проверить периодичность корректировки оценки ценных бумаг как объекта финансовых вложений по текущей рыночной стоимости (согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утвержденному приказом Минфина России от 10.12.2002 № 126н), а именно ежемесячно, ежеквартально или по состоянию на 31 декабря отчетного года. Указанный период должен быть закреплен в учетной политике.

Аудитору следует также проверить в приказе об учетной политике метод оценки долговых ценных бумаг (оценка по дисконтированной стоимости долговых ценных бумаг и предоставленных займов согласно ПБУ 19/02 может производиться с раскрытием информации в пояснительной записке).

Согласно ПБУ 19/02 оценка стоимости финансовых вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, при их выбытии должна производиться по группам (видам) финансовых вложений. В этом случае применяются следующие способы: по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений; по средней первоначальной стоимости; по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Учет специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования может быть организован либо в порядке, установленном ПБУ 6/01, либо в соответствии с Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (утверждены приказом Минфина России от 26.12.2002 № 135н). При этом в учетной политике должен быть определен конкретный перечень средств труда в зависимости от отраслевой специфики и особенностей технологического процесса.

Одной из наиболее распространенных ошибок организации является то, что приказ об утверждении или изменении учетной политики на текущий год может быть датирован датой текущего года.

В соответствии с нормами ПБУ 1/2008 способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом, когда был утвержден соответствующий организационно-распорядительный документ.

В случае, если в течение отчетного года организацией были внесены изменения, аудитору необходимо проверить их правомерность, а именно:

– произошли ли изменения в законодательстве Российской Федерации или нормативных актах по бухгалтерскому учету;

– разработаны ли организацией новые способы ведения бухгалтерского учета;

– изменились ли существенным образом в организации условия деятельности.

Аудитор должен проверить, каким образом были отражены изменения учетной политики в регистрах бухгалтерского учета, а именно правильно ли использован счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Кроме того, при изменении метода учета активов (обязательств) в следующем году аудитор должен проверить, отражена ли информация о предполагаемом изменении в пояснительной записке, приведены ли данные о расчете показателей, которые учитывают изменения как минимум за два года.

В соответствии со ст. 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» в состав годовой бухгалтерский отчетности должна входить пояснительная записка. Проверка правильности ее составления является одной из процедур проведения аудиторской проверки.

В одном из разделов пояснительной записки должны быть раскрыты основные элементы учетной политики, которую компания-клиент утвердила на следующий отчетный период. А именно должны быть отражены основные методы списания материально-производственных запасов, применяемый метод амортизации основных средств, исчисления резервов и т. п.

Для того чтобы компания-клиент могла лучше понять, как влияет учетная политика на показатели отчетности, необходимо привести таблицу сопоставимости показателей, по которым предполагается применять новые методы оценки.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудита учетной политики:

• организация применяет метод списания, не установленный учетной политикой;

• учетная политика датирована текущим годом;

• у организации отсутствуют обязательные приложения к учетной политике, в частности, отсутствует график документооборота, рабочий план счетов, перечень лиц, имеющих право подписи на первичных документах.

Заключительный этап: по окончании работ аудитор формирует мнение по результатам проверки данного участка учета, составляет пакет рабочих документов, формулирует часть аудиторского отчета, относящуюся к области проверки, и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

2.3 Документальное оформление результатов проверки

Аудиторское заключение – это официальный документ, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица и соответствия порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Правовой основой аудиторского заключения является стандарт аудиторской деятельности "Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности".

Документ имеет юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов.

Аудиторское заключение должно состоять из трех частей - вводной, аналитической и итоговой.

В вводной части указываются: для аудиторской фирмы - юридический адрес и телефоны; порядковый номер, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии; номер регистрационного свидетельства; номер расчетного счета; фамилия, имя и отчество всех аудиторов, принимавших участие в проверке; для аудитора, работающего самостоятельно – фамилия, имя, отчество, стаж работы в качестве аудитора; дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии; номер регистрационного свидетельства; номер расчетного счета.

В аналитической части указываются: наименование экономического субъекта и период его деятельности, за который проводится проверка; результаты экспертизы организации бухгалтерского (финансового) учета, составления соответствующей отчетности и состояния внутреннего контроля; факты выявленных в ходе аудиторской проверки существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, влияющих на ее достоверность, а также факты нарушений законодательства РФ при совершении хозяйственно-финансовых операций, которые нанесли или могут нанести ущерб интересам собственников экономического субъекта, государства и третьих лиц.

В итоговой части аудиторского заключения содержится запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

В случае если экономическим субъектом - заказчиком в ходе проведения проверки не были устранены существенные нарушения в ведении бухгалтерского (финансового) учета, составлении соответствующей отчетности и соблюдении законодательства РФ, в итоговой части аудиторского заключения делается запись о невозможности подтверждения достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

К аудиторскому заключению должна быть приложена установленная законодательством бухгалтерская отчетность экономического субъекта, в отношении которой проводился аудит и в целях идентификации должна быть помечена подписью (штампом) аудиторской организации.

Каждая страница аудиторского заключения подписывается аудитором, проводившим проверку, и заверяется его личной печатью. При проведении проверки аудиторской фирмой аудиторское заключение, кроме того, подписывается в целом руководителем аудиторской фирмы и заверяется печатью аудиторской фирмы.

В соответствии с аудиторскими стандартами отчетности вывод может быть четырех видов: безоговорочно положительное, условно положительное, отрицательное и заключение с отказом выражения своего мнения.

Безоговорочно положительное заключение означает, что отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов предприятия на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из требований действующих нормативных актов.

Условно положительное заключение означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов предприятия на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из требований действующих нормативных актов.

Отрицательное заключение означает, что в связи с определенными обстоятельствами отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов

предприятия на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за

отчетный период исходя из требований действующих нормативных актов.

Заключение с отказом выражения своего мнения о достоверности отчетности (отказ от выдачи заключения) означает, что в результате определенных обстоятельств аудиторская организация не может выразить и не

выражает мнение о бухгалтерской отчетности предприятия (в одной из приведенных выше форм).

Таким образом, аудиторское заключение подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности организации или выявляет нарушения в ее ведении.

Без аудиторского заключения отчетность по проверке предприятия не может быть принята налоговыми органами.

3.Совершенствование аудита

Анализ аудиторской практики свидетельствует, что на отдельных предприятиях в Положениях об учетной политике указанные элементы только обозначены, а их подробная характеристика отсутствует.

Это приводит к тому, что на предприятиях не обеспечивается четкий выбор из рекомендуемых нормативными документами вариантов оформления и отражения в учете определенных хозяйственных операций того варианта, который наиболее соответствует специфике предприятий.

При проверке данного участка аудиторам необходимо знать, что основными нарушениями в организации бухгалтерского учета являются:

* несоответствие фактического состава используемых на предприятии первичных документов и форм внутренней отчетности и их движения требованиям законодательства и особенностям предприятия;
* отдельные элементы учетной политики только обозначены, их подробная характеристика отсутствует;
* неправильное оформление изменений в учетную политику предприятия;
* несоблюдение правил ведения бухгалтерского учета, установленных регламентированным действующим законодательством.
* неполное раскрытие информации о способах организации и ведения бухучета на предприятии;
* несоответствие даты утверждения приказа учетной политики требованиям законодательства.

Стоит обратить внимание предприятия на необходимость утвердить в учетной политике:

- Формы первичных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных документов (акт на списание материалов, дефектная ведомость, отчет страхового агента и т. д.)   
- Формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;  
- Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;  
- Методы оценки активов и обязательств;  
- Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета;  
- Должно быть разработано положение о бухгалтерской службе. Определено распределение обязанностей между работниками бухгалтерии. Должностные инструкции на работников бухгалтерии должны быть оформлены приложением к учетной политике.  
- Порядок документооборота между филиалами (представительствами) и головной организацией.  
- График документооборота и технология обработки учетной информации;  
- Порядок учета операций с ценными бумагами и иных финансовых вложений.  
- Порядок контроля за хозяйственными операциями и др.  
 Кроме того, в учетной политике рекомендуется указать: как организована взаимосвязь бухгалтерского, налогового и управленческого учета.

В аудиторских организациях компьютеры могут и уже активно используются как для автоматизации управленческих работ самой аудиторской организации, так и для проведения аудита экономических субъектов.

При проведении аудита в системе компьютерной обработки данных сохраняются цель аудита и основные элементы его методологии. Наличие компьютерной обработки данных существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета организации и сопутствующих ему средств внутреннего контроля.

Для решения задач автоматизации аудиторской проверки финансово-хозяйственной деятельности организации от этапа подготовки и планирования аудита до этапа документирования результатов проверки требуется такой программный продукт, который позволяет проводить аудиторскую проверку в автоматизированном режиме на основе методики, построенной на общепринятой практике проведения аудита с учетом требований Федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

В системе должны быть реализованы функции автоматизации и стандартизации основных составляющих аудиторской проверки:

* проведения аудиторских процедур;
* формирование итоговых документов.

Программа должна постоянно обновлять нормативные основы методики в соответствии с действующим законодательством.

В условиях компьютерной обработки данных большое значение необходимо придавать качеству учетных данных. Информация в электронной системе учета должна отражаться своевременно, в полном объеме и с достаточным уровнем детализации.

Выводы и предложения

Учетная политика – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета, но реально – это один из инструментов управления организацией. Учетная политика – это документ, защищающий интересы организаций в области применения ею правил ведения бухгалтерского учета. В нем заложены нормы, условия, в рамках которых организация считает возможным и достаточным получать достоверную и оперативную информацию о хозяйственной деятельности, опираясь на действующие законодательные акты.

Цель аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики, заключается в установлении соответствия организации бухгалтерского учета и учетной политики требованиям действующего законодательства и особенностям деятельности предприятия.

Информационная база аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики;

Этапы аудиторской проверки учетной политики;

План и программа аудита учетной политики;

Представлены рабочие документы аудитора;

Обобщение результатов в ходе проверки.

Если на предприятии ведется автоматизированный бухгалтерский учет, то ошибок вследствие небрежного ведения учета допускается намного меньше. Но они все равно присутствуют, если неправильно применять нормативно-правовые документы.

После завершении аудиторской проверки учетной политики аудиторами составляется аудиторское заключение, в котором отражаются существенные ошибки и нарушения, выявленные при проверке, которые оказывают или могут оказать влияние на достоверность отчетности.

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

Список использованных источников

1. Федеральный закон "О бухгалтерском учете" от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
2. Об аудиторской деятельности: Федеральный закон № 307-ФЗ.
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятия и Инструкция по его применению. Утверждены Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98г. №34н (24.03.2000г)
5. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 20 мая 2010 г. № 46Н "Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности".
6. Федеральный стандарт аудиторской деятельности «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» (ФСАД 1/2010), от 20 мая 2010 г. N 46н
7. Правило (стандарт) № 2. "Документирование аудита" утверждено постановлением Правительства РФ от 20 мая 2010 г. N 46н
8. Правило (стандарт) № 3. "Планирование аудита" утверждено постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696.
9. Правило (стандарт) № 5. "Аудиторские доказательства" утверждено постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. N 696.
10. Правила (стандарт) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности»
11. Правила (стандарт) № 11. "Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица"
12. Правила (стандарт) № 12. «Согласование условий на проведение аудита».
13. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Утверждено Приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. N 60н (ред. от 30 декабря 1999 г.)
14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» ПБУ2/2008. Утверждено приказом Минфина РФ от 24.10.08 N 116н
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006Утверждено приказом Минфина РФ от 27.11.06 N 154н
16. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации". ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99г. № 529.
17. Положение по бухгалтерскому учету "Доходы организации". ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 32н.
18. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 33н.
19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». ПБУ 15/01.Утверждено приказом Минфина РФ от 02.08.2001г. № 60н.
20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.02г. №114н.
21. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности. Приказ Минфина РФ от 28.06.2000г. № 60-н.
22. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49
23. Бычкова С.М, Фомина Т.Ю Практический аудит: уч.пособие – М,2009.
24. Бровкиной Н.Д, Мельник М.В Практический аудит \_Уч. Пос-М: 2008
25. Костылева Ю.Ю., Костылев В.А. Особенности сбора и документирования информации о деятельности аудируемого лица / Аудиторские ведомости. - № 3. – 2008.
26. Сотникова Л.В. Аудиторская проверка бухгалтерского учета кредитов и займов. – М.: Бухгалтерский учет, 2005.

**Приложения**

Приложение 1

Общий план аудита

Проверяемое предприятие:

Период аудита:

Количество чел/час:

Руководитель аудиторской группы:

Состав аудиторской группы:

Планируемый аудиторский риск:

Планируемый уровень существенности:

Сроки представления материалов:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Планируемые виды работ | Период контроля | Исполнитель | Примечание |
| 1 | Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики | 2010 | Скороходова М.С. |  |
| 1.1 | Аудит организации бухгалтерского учета | 2010 | Скороходова М.С. |  |
| 1.2 | Аудит эффективности учетной политики | 2010 | Скороходова М.С. |  |
| 2 | Документальное оформление мнения | 2010 | Скороходова М.С. | Оформление аудиторского заключения |

Составитель: ассистент аудитора Скороходова М.С.

Руководитель аудиторской группы:

Приложение 2

Программа аудита

Проверяемое предприятие:

Период аудита:

Трудоемкость, чел/час:

Руководитель аудиторской группы:

Планируемый аудиторский риск:

Планируемый уровень существенности:

Срок представления материалов:

Руководитель аудиторской группы:

Руководитель аудиторской фирмы:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудируемых процедур | Период проведения аудита | Исполнитель | Рабочие документы аудитора |
|
|
| 1 | Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики | 2010 | Скороходова М.С. |  |
| 1.1 | Аудит организации бухгалтерского учета | 2010 | Скороходова М.С. | Учетная политика, рабочий план счетов, график документооборота, Положение о бухгалтерии, должностные инструкции, штатное расписание |
| 1.2 | Аудит эффективности учетной политики | 2010 | Скороходова М.С. | Приказ об учетной политике, контрольный лист "Учетная политика"(см. приложение 3) |
| 2 | Документальное оформление мнения | 2010 | Скороходова М.С. | Аудиторское заключение с приложениями |

Составитель: ассистент аудитора Скороходова М.С.

Руководитель аудиторской группы:

Руководиитель аудиторской фирмы:

Приложение 3

Тестовые вопросы при планировании аудита организации бухгалтерского учета и учетной политики

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п\п | Разделы тестирования | Ответ | |
| Да | Нет |
| 1 | Организационная форма ведения учета:  а) структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером  б) должность бухгалтера в штате  в) на договорных началах специализированной организацией  г) руководителем |  |  |
| 2 | Утверждены ли:  положения о бухгалтерии  должностные инструкции |  |  |
| 3 | Применяемая форма бухгалтерского учета:  - единая журнально-ордерная  - мемориально-ордерная  - упрощенная система учета  - компьтеризированна |  |  |
| 4 | Разработан и утвержден рабочий план счетов |  |  |
| 5 | Правила документооборота и технологии обработки учетной информации:  применение унифицированных форм первичных документов  утверждение форм первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы  утверждения перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов  утверждение графика документооборота  разработка номенклатуры дел бухгалтерской службы с учетом сроков хранения документов  определение лиц, ответственных за хранение документов |  |  |
| 6 | Оценка имущества:  приобретенного за плату путем суммирования производственных затрат на покупку  полученного безвозмездно по рыночной стоимости на дату оприходования  произведенного в самой организации по стоимости его изготовления |  |  |
| 7 | Порядок проведения инвентаризации:  установление сроков проведения  создание постоянно действующей комиссии  подготовка приказа о проведении инвентаризации |  |  |
| 8 | Объем, сроки и адреса представления отчетности:  составление отчетности в объеме и сроки, установленные нормативными документами по бухгалтерскому учету  представлять годовую бухгалтерскую отчетность:  а) учредителям организации  б) органам налоговой инспекции  в) органам статистики  г) другим заинтересованным пользователям |  |  |
| 9 | Система взаимоотношений с аудиторской организацией |  |  |
| 10 | Утверждение состава постоянно действующей комиссии для:  установления сроков использования нематериальных активов  определения целесообразности и непригодности объектов основных средств |  |  |
| 11 | Утверждение перечня лиц и сроков представления авансовых отчетов |  |  |
| 12 | Утверждение сметы представительских расходов |  |  |
| 13 | Установление стоимостной границы между основными средствами и средствами в обороте |  |  |
| 14 | Способ начисления амортизации по основным средствам:  линейным способом  уменьшаемого остатка  списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования  списание стоимости пропорционально объему продукции (работ) |  |  |
| 15 | Порядок учета ремонта основных средств:  по мере производства ремонта  затраты на ремонт резервируются  с созданием ремонтного фонда для проведения в течение ряда лет особо сложных видов ремонтов |  |  |
| 16 | Проведение переоценки основных средств |  |  |
| 17 | Проведение переоценки основных средств |  |  |
| 18 | Порядок начисления амортизации по нематериальным активам:  линейным способом  способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) |  |  |
| 19 | Порядок отражения в учете процесса приобретения и заготовки материалов:  по фактической себестоимости их приобретения или учетным ценам  с использованием счета 15 |  |  |
| 20 | Способ списания отпущенных в производство материалов |  |  |
| 21 | Учёт расходов по заготовке и доставке товаров на склад:  расходы по заготовке и доставке товаров учитываются в составе издержек обращения (счёт 44) по статье транспортные расходы  сумма издержек обращения на остаток товара исчисляется по среднему проценту транспортных расходов |  |  |
| 22 | Оценка товаров по:  продажным ценам  по покупным ценам |  |  |
| 23 | Метод учёта затрат и издержек обращения:  учёт затрат формирующих себестоимость продукции, работ, услуг вести на балансовых счетах 20, 44, 23, 26 (полная производственная себестоимость)  неполная производственная себестоимость |  |  |
| 24 | Порядок распределения и списания общехозяйственных расходов |  |  |
| 25 | Порядок списания расходов будущих периодов  равномерно  пропорционально объёму продукции |  |  |
| 26 | Порядок признания коммерческих и управленческих расходов:  полностью в отчётном году их признания  распределяются между проданными и непроданными товарами (продукцией) |  |  |
| 27 | Порядок создания резерва предстоящих расходов и платежей |  |  |
| 28 | Вариант учёта распределения и использования прибыли  организация не создаёт фондов специального назначения  чистая прибыль предварительно распределяется по фондам |  |  |
| 29 | Порядок списания кредиторской и дебиторской задолженности |  |  |
| 30 | Положения учётной политики по налогообложению  Порядок признания выручки организации:  по мере поступления денежных средств на расчётный счёт или в кассу предприятия (по оплате)  по мере фактического оказания услуг и предъявления покупателям расчётных документов (по отгрузке) |  |  |
| 31 | Порядок раздельного учёта НДС по материальным ресурсам, используемым при реализации товаров облагаемых НДС |  |  |
| 32 | Порядок раздельного учёта затрат для исчисления НДС |  |  |
| 33 | Контроль за исполнением приказа (распоряжения) об учетной политике |  |  |
| 34 | Порядок ознакомления с приказом (распоряжением) об учетной политике |  |  |
|  | Итог по сумме всех разделов |  |  |