**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ

1. ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1 Понятие, цели и задачи аудиторской деятельности. Нормативное регулирование и правовое обеспечение аудиторской деятельности в Российской Федерации

1.2 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля в соответствии с российским аудиторским правилом (стандартом)

1.3 Планирование аудита в соответствии с федеральным аудиторским правилом (стандартом)

2. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

2.1 Аудиторская проверка сельскохозяйственных предприятий

2.2 Оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство продукции сельскохозяйственных предприятий

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

**ВВЕДЕНИЕ**

Агропромышленный комплекс - крупнейший народно-хозяйственный комплекс страны. На его долю приходится шестая часть валового национального продукта, четверть основных фондов страны, из сельхозпродуктов формируется две трети потребительских товаров.

В России аудит – новое направление контроля за хозяйственной деятельностью. С развитием рыночных отношений на бухгалтеров «хлынул» поток нормативных документов, регламентирующих правовые вопросы деятельности предприятий, организаций и постановки бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения, порядка формирования себестоимости продукции. В действующие нормативные документы часто вносятся изменения и дополнения, которые в силу разных обстоятельств не всегда доводятся до налогоплательщиков. Поэтому появились и нарушения (порой неумышленные) в соблюдении требований нормативных документов, относящихся к хозяйственной деятельности предприятий.

Возникла необходимость создания формы негосударственного контроля за деятельностью предприятий, которой бы включал в себя консультирование по вопросам организации и ведения бухгалтерского учета, оказываемых с целью улучшения бухгалтерского учета и отчетности на предприятии, повышения эффективности их коммерческой деятельности. Этой формой стал аудит – деятельность направленная на снижение предпринимательского риска.

Аудит способствует осуществлению всех хозяйственных операций при соблюдении требований законодательства и обеспечивает рациональное использование ресурсов, предупреждая и снижая риск хозяйственной деятельности. Зарубежный и отечественный опыт убедительно подтверждает, что по мере становления и развития аудита возрастает необходимость использования в его организации принципа специализации.

Отраслевые особенности сфер хозяйственной деятельности определяют конкретный перечень способов удовлетворения и защиты имущественных интересов, правовой статус и организационные формы хозяйствования, правовые регламенты деятельности, методы учета затрат и калькулирования себестоимости, обоснования стратегии развития и другие условия выгодного использования инвестированных средств.

Практика управления и становления многоукладной экономики свидетельствует о неотложности организации аудита в сельскохозяйственном комплексе на основе общих для всей хозяйственной деятельности правовых регламентов. Здесь действуют специфичные нормативные акты по исчислению и уплате налогов, финансированию и кредитованию и т.д.

Как видно из вышеизложенного, государство уделяет самое пристальное внимание финансово-хозяйственной деятельности сельскохозяйственных предприятий, и тем актуальнее становится проблема аудиторских проверок их деятельности и финансовой отчетности.

Цель данной курсовой работы – рассмотреть понятие, основные направления и особенности проведения аудиторских проверок сельскохозяйственных предприятий. Для достижения указанной цели были поставлены и решены следующие задачи:

- изучены теоретические материалы по аудиторской деятельности и организации аудиторских проверок;

- рассмотрены основные особенности аудиторской проверки сельскохозяйственных предприятий;

При выполнении данной курсовой работы использовалась теоретическая и методическая литература по бухгалтерскому учету и аудиту, нормативно-правовые акты РФ и статьи периодической печати.

**1. ОСНОВЫ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**1.1 Понятие, цели и задачи аудиторской деятельности. Нормативное регулирование и правовое обеспечение аудиторской деятельности в Российской Федерации**

Международными стандартами аудита и сопутствующих услуг, одобренных Советом Международной федерации бухгалтеров (МФБ), аудит (аudit) определяется как предоставление возможности аудитору выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных отношениях, в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности.

В Российской Федерации правовые основы регулирования аудиторской деятельности определены Федеральным законом РФ от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Аудиторская деятельность, аудит в РФ - предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей.

Основной целью аудиторской профессии является деятельность специалистов на самом высоком профессиональном уровне, обеспечивающем качественное выполнение заданий и удовлетворение общественных интересов. Достижение этой цели требует соблюдения четырех основных требований:

1. Достоверность. В целом общество испытывает потребность в достоверной информации и информационных системах.

2. Профессионализм. Аудируемые организации, работодатели и другие заинтересованные лица испытывают потребность в специалистах, являющихся профессионалами в сфере аудита.

3. Качество услуг. Необходима уверенность в том, что все услуги, предоставленные аудитором, соответствуют высшим стандартам качества.

4. Уверенность. Лицам, пользующимся услугами аудиторов, необходима уверенность в том, что услуги оказываются в соответствии с регулирующими их профессиональными этическими нормами.

Цель аудита определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента. Целями аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Аудит призван обеспечить разумную уверенность в том, что рассматриваемая в целом финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

Понятие разумной уверенности - это общий подход, относящийся к процессу накопления аудиторских доказательств, необходимых и достаточных для того, чтобы аудитор сделал вывод об отсутствии существенных искажений в финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассматриваемой как единое целое. Понятие разумной уверенности применяется ко всему процессу аудита.

Основными задачами аудита являются:

1. Изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

2. Оценка принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

3. Определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;

4. Оценка общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В Российской Федерации правовые основы регулирования аудиторской деятельности определены Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изменениями от 14 декабря 2001 г.), принятого Государственной Думой 13 июля 2001 года и одобренного Советом Федерации 20 июля 2001 года. ФЗ «Об аудиторской деятельности» состоит из 22 статей и определяет:

1. Понятие об аудиторской деятельности, аудиторской организации и аудитора.

2. Основные виды аудиторских услуг.

3. Порядок законодательного регулирования аудиторской деятельности.

4. Права и обязанности аудиторских организаций, аудируемых лиц и лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг.

5. Правовые основы обязательного аудита.

6. Понятие об аудиторской тайне и аудиторском заключении, а также заведомо ложном аудиторском заключении.

7. Правовые основы правил (стандартов) аудиторской деятельности.

8. Правовые основы независимости аудиторов, аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

9. Правовые основы контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

10. Правовые основы аттестации на право осуществления аудиторской деятельности и случаев аннулирования аттестата.

11. Правовые основы лицензирования аудиторской деятельности.

12. Правовые основы уполномоченного федерального органа по государственному регулированию аудиторской деятельности, Совета по аудиторской деятельности и аккредитованного профессионального аудиторское объединения.

13. Ответственность за нарушение законодательства Российской Федерации об аудите и порядок вступления в законную силу ФЗ.

Организация и правовое регулирование аудиторской деятельности осуществляется на четырех основных уровнях:

1. На международном;
2. Государственном;
3. Профессиональных аудиторских объединений;
4. Аудиторской организации и индивидуального предпринимателя.

На международном уровне профессиональные организации аудиторов сотрудничают через посредство Международной федерации бухгалтеров, которая вырабатывает рекомендации, по различным аспектам аудиторской деятельности. К числу международных аудиторских стандартов относятся:

- международные стандарты учета;

- международные нормативы аудита и сопутствующих работ;

- международные положения аудита;

- международные нормативы бухгалтерского образования и этики;

- общепринятые аудиторские стандарты проверки финансовой отчетности.

Аудиторская деятельность в России осуществляется в соответствии с ФЗ «Об аудиторской деятельности», а также принятыми в соответствии с ним иными федеральными законами, регулирующими отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности. Нормы законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности, содержащиеся в других федеральных законах, должны соответствовать ФЗ «Об аудиторской деятельности». Особенности правового положения аудиторских организаций, осуществляющих аудиторские проверки сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов, определяются Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации».

Отношения, возникающие при осуществлении аудиторской деятельности, могут регулироваться также указами Президента Российской Федерации, которые не должны противоречить ФЗ «Об аудиторской деятельности» и иным федеральным законам. На основании и во исполнение ФЗ «Об аудиторской деятельности» и иных федеральных законов, указов Президента Российской Федерации Правительство Российской Федерации вправе принимать постановления, содержащие нормы законодательства Российской Федерации об аудиторской деятельности. В случае противоречия указа Президента Российской Федерации или постановления Правительства Российской Федерации ФЗ «Об аудиторской деятельности» или иному федеральному закону применяется ФЗ «Об аудиторской деятельности» или соответствующий федеральный закон. В Российской Федерации правовые основы регулирования аудиторской деятельности определены также:

1. Гражданским Кодексом РФ.

2. Налоговый Кодекс РФ.

3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21.11.1996 г.

4. Законодательные акты, определяющие правовые основы отдельных видов деятельности.

5. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности.

6. Российские правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые действуют до принятия федеральных стандартов.

До вступления в законную силу Федерального закона «Об аудиторской деятельности», России регламентация аудиторской деятельности осуществлялась в соответствии с требованиями «Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации», утвержденных Указом Президента Российской Федерации № 2263 от 22 декабря 1993 г. и одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ, национальных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Постановлением Правительством РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» утверждены федеральные стандарты. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности разработаны в РФ с учетом международных стандартов аудита. Они являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, а также для аудируемых лиц, за исключением положений, в отношении которых указано, что они имеют рекомендательный характер. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством Российской Федерации.

Профессиональные аудиторские объединения вправе, если это предусмотрено их уставами, устанавливать для своих членов правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требования которых не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности и правил профессионального аудиторского объединения, членами которых они являются. Аудиторские организации и индивидуальные аудиторы вправе устанавливать для своих членов правила (стандарты) аудиторской деятельности, которые не могут противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и требования которых не могут быть ниже требований федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Под внутренними стандартами аудиторской организации понимаются документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией с целью обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности.

**1.2 Оценка состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля в соответствии с российским аудиторским правилом (стандартом)**

Основные требования, предъявляемые к изучению и оценке аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля предприятий, особенности изучения и оценки этих систем в субъектах малого предпринимательства сформулированы в Правиле (стандарте) «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита».

Масштаб и особенности системы внутреннего контроля, а также степень их формализации должны соответствовать размерам экономического субъекта и особенностям его деятельности. Аудитору в ходе проверки необходима убежденность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта. Система внутреннего контроля, организованная должным образом, может способствовать формированию такой убежденности. При оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля в целом, контрольной среды и отдельных средств контроля аудиторская организация обязана использовать не менее трех градаций: высокая, средняя и низкая. При необходимости аудиторская организация может принять решение о применении большего количества градаций, чем три вышеназванные.

Изучение и оценка особенностей систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля должны обязательно документироваться. Для этого рекомендуется использовать следующие типовые формы:

- специально разработанные тестовые процедуры;

- перечни типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии;

- специальные бланки и проверочные листы;

- блок-схемы и графики;

- перечни замечаний, протоколы или акты.

С учетом требований вышеназванного и других правил (стандартов) аудиторские организации самостоятельно разрабатывают методики и порядок изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также планируют процедуры аудиторской проверки в зависимости от результатов такого изучения и оценки. Снижение объема и детальности отдельных аудиторских процедур, произведенное в результате изучения особенности средств контроля экономического субъекта, должно быть надлежащим образом аргументировано.

Поскольку мнение аудитора об организации системы бухгалтерского учета и эффективности системы внутреннего контроля является основанием для планирования степени детальности и выборочности аудиторских процедур, то, соответственно, отсутствие документирования или ненадлежащее документирование может служить, в случае предъявления претензий к аудитору, доказательством низкого качества оказанных услуг.

Серьезные недостатки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, отмеченные в ходе аудиторской проверки, а также рекомендации по их устранению следует отражать в письменной информации (отчете) аудитора руководству проверяемого экономического субъекта.

Знакомство с системой бухгалтерского учета включает в себя изучение, анализ и оценку сведений о следующих сторонах хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта:

- учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерского учета;

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

- распределение обязанностей и полномочий между работниками, принимающими участие в ведении учета и подготовке отчетности;

- организация подготовки, оборота и хранения документов, отражающих хозяйственные операции;

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

- роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовке отчетности;

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

- средства контроля, предусмотренные в отдельных областях системы учета.

Аудиторская организация обязана проверить соответствие организации системы бухгалтерского учета проверяемого экономического субъекта действующим нормативным документам и отразить в рабочей документации аудитора случаи нарушений.

Следует иметь в виду, что система бухгалтерского учета экономического субъекта может считаться эффективной, если в ходе фиксации хозяйственных операций выполняются следующие требования:

- операции в учете правильно отражают временной период их осуществления;

- операции в учете зафиксированы в правильных суммах;

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

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

- ограничена возможность злоупотреблений.

Система внутреннего контроля экономического субъекта должна включать в себя:

- систему бухгалтерского учета;

- контрольную среду;

- отдельные средства контроля.

Контрольная среда, под которой понимаются осведомленность и практические действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, в свою очередь включает:

- стиль и основные принципы управления экономического субъекта;

- его организационную структуру;

- 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 экономического субъекта в целом требованиям действующего законодательства.

Руководитель экономического субъекта несет ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего контроля. От него зависит, чтобы система внутреннего контроля отвечала размерам и специфике деятельности экономического субъекта, функционировала регулярно и эффективно. В экономическом субъекте в соответствии с его учредительскими документами или правилами внутреннего распорядка может быть назначен ревизор, создана ревизионная комиссия или организован отдел «внутреннего аудита», которым может быть передана часть функций по поддержанию системы внутреннего контроля.

Эффективная организационная структура экономического субъекта предполагает целесообразное распределение ответственности и полномочий сотрудников. Она должна по возможности препятствовать попыткам отдельных лиц нарушать требования контроля и обеспечивать разделение несовместимых функций. Функции несовместимы, если их сосредоточение у одного лица может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затруднять обнаружение таких ошибок и нарушений. Подлежат распределению между различными лицами такие функции, как:

- непосредственный доступ к активам экономического субъекта;

- разрешение на осуществление операций с активами;

- непосредственное осуществление хозяйственных операций;

- отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

Надлежащее функционирование системы внутреннего контроля зависит также от сотрудников, которым поручена соответствующая деятельность. Система отбора, найма, продвижения по службе, обучения и подготовки кадров должна обеспечивать высокую квалификацию и честность соответствующего персонала.

Аудитор обязан принимать во внимание, что система внутреннего контроля может не с абсолютной уверенностью, но лишь с определенной степенью вероятности подтвердить, что цели, ради которых она была создана, достигнуты. Причиной этого являются следующие неизбежные ограничения системы внутреннего контроля:

- естественное требование руководства экономического субъекта, чтобы затраты на осуществление контрольных мероприятий были меньше тех экономических выгод, которые дает применение таких мероприятий;

- тот факт, что большинство средств контроля имеют своей целью выявление нежелательных хозяйственных операций, а не тех, которые являются необычными;

- свойство человека допускать ошибки по небрежности, из-за рассеянности, неверных суждений или недопонимания инструктивных материалов;

- умышленное нарушение системы контроля в результате сговора сотрудников экономического субъекта как с другими сотрудниками данного экономического субъекта, так и с третьими лицами;

- нарушение системы контроля вследствие злоупотреблений со стороны представителей руководства, ответственных за функционирование данных аспектов контроля;

- распространенная практика существенного изменения условий ведения хозяйственной деятельности или правил учета, в результате чего принятые контрольные процедуры могут перестать выполнять свои функции.

Аудитор должен убедиться в том, что средства контроля проверяемого экономического субъекта достигают следующих целей:

- хозяйственные операции выполняются с одобрения руководства как в целом, так и в конкретных случаях;

- все операции фиксируются в бухгалтерском учете в правильных суммах, на надлежащих балансовых счетах, в правильном периоде времени, в соответствии с принятой в экономическом субъекте учетной политикой и обеспечивают подготовку достоверной бухгалтерской отчетности;

- доступ к активам возможен только с разрешения соответствующего руководства;

- соответствие зафиксированных в бухгалтерском учете и фактически имеющихся в наличии активов определяется руководством с установленной периодичностью, и в случае расхождений руководством принимаются надлежащие меры.

Аудитору следует убедиться в применении на проверяемом им экономическом субъекте таких процедур внутреннего контроля, как:

- арифметическая проверка правильности бухгалтерских записей;

- проведение сверок расчетов;

- проверка правильности осуществления документооборота и наличия разрешительных записей руководящего персонала;

- проведение в соответствии с установленным порядком периодических плановых и внезапных инвентаризаций кассовой наличности, бланков строгой отчетности, ценных бумаг и ТМЦ на предмет выяснения соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию;

- использование для целей контроля информации из источников, расположенных вне данного экономического субъекта;

- осуществление мер, направленных на физическое ограничение доступа несанкционированных лиц к активам экономического субъекта, к системе ведения документации и записей по бухгалтерским счетам;

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

Аудитор оценивает систему внутреннего контроля экономического субъекта в три этапа:

- общее знакомство с системой внутреннего контроля;

- первичная оценка надежности этой системы;

- подтверждение достоверности оценки этой системы.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества этапов оценки системы внутреннего контроля, чем три вышеназванных, проводить оценку более детально и тщательно, чем предписывается в данном разделе.

Аудитор собирает все относящиеся к данному объекту проверки материалы: диаграммы, указания, инструкции, описания и т.д. Обычно список необходимых документов посылают клиенту до начала проведения проверки, что помогает намного сократить время, а значит, и расходы на проверку.

Применение вопросных листов - один из наиболее распространенных приемов в деятельности аудитора. С помощью заранее заготовленных вопросов он может получить от клиента более детальную информацию по организации и действию внутренних проверок. Вопросные листы могут разрабатываться в закрытой (ответы: «да», «нет») или в открытой (описание ответа) формах. Преимущество закрытой формы состоит в том, что аудитор получает конкретный ответ на поставленный вопрос и не оставляет клиенту возможность «расплывчатым» описанием уйти от ответа. С другой стороны, описывая опрашиваемую тему в вопросном листе открытого типа, клиент может затронуть аспекты, упущенные проверяющим. Для использования преимуществ обеих форм листов вопросы смешивают, например, следующим образом: «Ответьте да/нет, если нет, то объясните почему».

Аудитор составляет диаграммы и описывает рабочие процессы, предусмотренные контрольной деятельностью, самостоятельно. Чаще всего они отличаются от подобных документов, составленных клиентом, так как преследуют различные цели: внешняя аудиторская проверка в первом случае и внутренняя организация хозяйственной деятельности предприятия - во втором. Диаграммы схематично, а описания более подробно отражают порядок прохождения документов через различные структуры компании, перечень задействованных в обработке этих документов подразделений и сотрудников, а также вид выполняемых ими операций и механизм проверки.

Эффективное использование этого метода требует наличия солидного опыта работы. После составления диаграмм и описания целесообразно обсудить их с ответственными сотрудниками и тем самым подтвердить правильность понимания и отражения аудитором организации рабочих процессов на предприятии. В противном случае возможны неправильные выводы, а следовательно, и конфликтные ситуации.

Результаты описания существующей системы внутреннего контроля закрепляются аудитором в рабочих документах и позволяют определить наличие и запланированное предназначение контрольных механизмов. Так как описание СВК очень трудоемко, то при повторяющихся ежегодных проверках используют материалы и записи прошлых лет, которые только актуализируются с учетом происшедших изменений.

Оценка целесообразности контрольных механизмов

По завершении описания существующей системы внутреннего контроля аудитор приступает к оценке используемых в данной системе контрольных механизмов. Его задача - оценить целесообразность внутренних проверок в конкретных ситуациях. При этом он исходит из того, что система функционирует так, как это было запланировано руководством.

На данном этапе в центре внимания аудитора должны быть как отдельные компоненты СВК (разделение функциональных обязанностей, инструкции, указания), так и взаимодействие этих компонентов.

**1.3 Планирование аудита в соответствии с федеральным аудиторским правилом (стандартом)**

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности «Планирование аудита», разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности (далее именуется - аудит), применяется в первую очередь к проверкам, которые аудитор проводит не первый год в отношении данного аудируемого лица. Для проведения аудиторской проверки в течение первого года аудитору требуется расширить процесс планирования, включив в него вопросы помимо тех, которые указаны в настоящем правиле (стандарте). Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - аудитор) обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Планирование аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Аудиторская проверка, как правило, ограничена определенным сроком. По статистике аудит длится в среднем две недели. Если предприятие крупное, то провести сплошную проверку его финансово-хозяйственной деятельности практически нереально, так как требуются колоссальные затраты времени и сил. Даже на среднем предприятии сделать сплошную проверку не всегда удается, в первую очередь из-за ограничений по времени. Поэтому аудитору следует определить стратегию проверки с учетом индивидуальных особенностей конкретного экономического субъекта.

Стратегия аудиторской проверки базируется на:

- рассмотрении собранной информации о деятельности клиента;

- предварительной оценке риска и эффективности внутреннего контроля;

- определении сущности, глубины и продолжительности проверок отдельных групп операций.

Стратегия аудиторской проверки строится на выборе наиболее рациональных путей достижения целей аудиторской проверки. Характер стратегии зависит от опыта и квалификации аудитора, от длительности сотрудничества между аудиторской фирмой и клиентом, т.е. от степени знания особенностей клиента, характера задач, решаемых в аудите, и других факторов. Стратегия аудиторской проверки формулируется как план аудиторской проверки. План составляется аудитором в письменном виде.

Планирование аудиторской проверки необходимо для того, чтобы:

1) предварительно определить объем и тип необходимых тестов;

2) оценить издержки по их проведению;

3) достичь взаимопонимания с клиентом по всем основным вопросам до начала проверки;

4) иметь доказательства обоснованности выполнения аудита и его качества у данного клиента.

Планированию предшествуют следующие этапы:

- предплановая подготовка;

- получение информации о бизнесе клиента (специфике деятельности, устройстве и связях, политике, юридических обстоятельствах и др.);

- оценка существенности;

- оценка аудиторского риска;

- изучение системы внутреннего контроля и оценка риска ее неэффективности.

Многие аудиторские организации разрабатывают свои внутренние стандарты проверки, приспособленные к отраслевой специфике клиента. Обычно планирование включает:

- разработку графиков;

- подготовку бюджетов времени и доходов и обсуждение их с клиентом;

- инструктаж членов исполнительной команды;

- организацию связей с подразделениями внутри фирмы;

- обсуждение стратегии аудита с клиентом.

Аудиторская организация должна начинать планировать аудит до написания письма-обязательства и до заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудита. При планировании кроме общих принципов должны также соблюдаться частные принципы: комплексности; непрерывности; оптимальности.

Принцип комплексности предполагает обеспечение взаимоувязанности и согласованности всех этапов планирования - от предварительного планирования до составления общего плана и программы аудита.

Принцип непрерывности выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выделенным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям). При планировании аудита на длительный период, в случае аудиторского сопровождения экономического субъекта, в течение года аудиторской организации следует своевременно корректировать планы и программы проведения аудита с учетом изменений в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и результатов промежуточных аудиторских проверок.

Принцип оптимальности заключается в том, что в процессе планирования аудиторская организация должна обеспечить вариантность планирования, чтобы можно было выбрать оптимальный вариант общего плана и программы аудита на основании критериев, определенных самой аудиторской организацией.

Планирование аудита включает следующие основные этапы:

- предварительное планирование аудита;

- подготовка и составление общего плана аудита;

- подготовка и составление программы аудита.

Российским аудиторским правилом (стандартом) «Планирование аудита» на этапе предварительного планирования предусматривается выполнение ряда важных действий.

До написания письма-обязательства и до заключения договора о проведении аудита аудиторская организация должна согласовать с руководством экономического субъекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита. На этом же этапе аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и иметь информацию:

- о внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;

- о внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями.

Начиная разработку общего плана и программы аудита, аудиторская организация должна, основываясь на предварительных знаниях об экономическом субъекте, а также на результатах проведенных аналитических процедур, выявить области, значимые для аудита.

Сложность, объем и сроки проведения аналитических процедур следует варьировать в зависимости от объема и сложности данных бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита аудиторская организация оценивает эффективность системы внутреннего контроля, действующей у экономического субъекта, и производит оценку риска системы внутреннего контроля (контрольного риска). Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а также выявляет недостоверную информацию. Оценивая эффективность системы внутреннего контроля, аудиторская организация должна собрать достаточное количество аудиторских доказательств. Если аудиторская организация считает возможным положиться на систему внутреннего контроля и систему бухгалтерского учета как на гарант достоверности отчетности, она должна соответствующим образом скорректировать объем предстоящего аудита.

При подготовке общего плана и программы аудита аудиторской организации следует установить приемлемые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной. Аудиторской организации следует учитывать степень автоматизации обработки учетной информации, что позволит точнее определить объем и характер аудиторских процедур.

Отдельные положения общего плана и программы аудита аудиторская организация, если сочтет это целесообразным, может согласовать с руководством проверяемого экономического субъекта. При этом аудиторская организация независима в выборе приемов и методов аудита, отраженных в общем плане и программе, но несет полную ответственность за результаты своей работы в соответствии с данным общим планом и данной программой.

Результаты выполняемых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально документировать, так как они служат основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса аудита.

Аудиторская организация определяет в общем плане роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе проведения аудита. При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

1. деятельность аудируемого лица, в том числе:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;

- особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;

- общий уровень компетентности руководства;

2. системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

3. учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;

4. влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

5. планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

6. риск и существенность, в том числе:

- ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;

- установление уровней существенности для аудита;

- возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или мошеннических действий;

- выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

7. характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

- относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

- влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;

- существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

8. координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

- привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;

- привлечение экспертов;

- количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;

- количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

9. прочие аспекты, в том числе:

- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;

- обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;

- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;

- срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;

- форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита. В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание:

- полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля,

- требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу,

- временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу,

- координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора, необходимых для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и завизированы в установленном порядке.

**2. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ**

**2.1 Аудиторская проверка сельскохозяйственных предприятий**

Согласно Международными стандартами аудиторской деятельности, аудит финансовой отчетности - это предоставление возможности аудитору выразить мнение в отношении того, подготовлена ли финансовая отчетность, во всех существенных отношениях, в соответствии с установленными основными принципами финансовой отчетности. В РФ аудиторская проверка определяется как предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций/индивидуальных предпринимателей (аудируемые лица). Основы организации и проведения аудиторской проверки в РФ регламентируются ФЗ РФ «Об аудиторской деятельности», стандартами аудиторской деятельности и методиками, а также договором, заключенного между аудируемым лицом и аудиторской организацией.

Цель аудита сельскохозяйственных предприятий - составить мнение о достоверности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и о выполнении им требований законодательных и нормативных актов при осуществлении финансово – хозяйственной деятельности.

Основными задачами аудиторской проверки сельскохозяйственных предприятий являются:

- изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

- оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудит сельскохозяйственных предприятий осуществляется согласно общего плана и программы аудита в три основных этапа:

1. Подготовка и планирование аудиторской проверки.

2. Проведение аудиторской выборки и осуществление аудиторских процедур.

3. Оценка результатов проведенных аудиторских процедур и составление отчета аудитора и аудиторского заключения.

1. Подготовка и планирование аудита включает:

Составление списка нормативных актов, которые являются основой организации и ведения бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности по объекту проверки.

Сбор, анализ и оценку информации о деятельности аудируемого лица и объекту проверки, а также типичных нарушениях, вскрываемых при аудите.

Составление списка документов, которые должны быть представлены аудиторам для проверки аудируемым лицом.

Подготовку необходимых рабочих документов, таких как:

- проектов программ аудиторских процедур по существу и тестов средств контроля;

- перечня типовых вопросов для выяснения мнения руководящего персонала и работников бухгалтерии;

- специальных бланков и проверочных листов;

- блок-схем и графиков;

- перечней замечаний, протоколов или актов.

Решение организационных вопросов.

Знакомство, изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица.

Оценка и определение приемлемого уровня аудиторского риска и уровня существенности.

Определение направлений аудита, аудиторских процедур, которые необходимо осуществить, а также объема аудиторской выборки и срок проведения аудиторской проверки.

Составление и утверждение руководителем аудиторской проверки программы аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита должны быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита. В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание:

- полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля;

- требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу;

- временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

- координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица;

- привлечение других аудиторов или экспертов.

2. Проведение аудиторской выборки и осуществление аудиторских процедуропределяется методикой аудита, разработанной в аудиторской организации и осуществляется согласно программы. На этом этапе аудитор осуществляет проверку соблюдения аудируемым лицом основных предпосылок подготовки финансовой отчетности. Предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности - сделанные руководством аудируемого лица в явной или неявной форме утверждения, отраженные в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Данные предпосылки включают в себя следующие элементы:

- существование - наличие по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- права и обязанности - принадлежность аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженного в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- возникновение - относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие, имевшие место в течение соответствующего периода;

- полнота - отсутствие не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;

- стоимостная оценка - отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

- точное измерение - точность отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;

- представление и раскрытие - объяснение, классификация и описание актива или обязательства в соответствии с правилами его отражения в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

3. На этапе оценки результатов проведенных аудиторских процедур и составление отчета и аудиторского заключения аудиторы осуществляют:

Оценку качества проведения аудиторской выборки и осуществления аудиторских процедур;

Обобщаются и анализируются результаты проверки;

Обсуждаются с руководством аудируемого лица выявленных в ходе аудита проблемы;

Осуществляется согласование предлагаемых аудиторской организацией поправок к финансовой отчетности аудируемого лица;

Составляется отчет аудитора, который представляется руководству аудируемого лица;

Производится контроль качества устранения аудируемым лицом, выявленных в ходе аудита существенных искажений финансовой отчетности.

Осуществляются мероприятия по составлению аудиторского заключения.

Особенности правового положения аудиторских организаций, осуществляющих аудиторские проверки сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов, определяются Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации».

Одним из видов сельскохозяйственных предприятий является производственный кооператив. Производственным кооперативом (артелью) признается добровольное объединение граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производство, переработка, сбыт промышленной, сельскохозяйственной и иной продукции, выполнение работ, торговля, бытовое обслуживание, оказание других услуг), основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов. Законом и учредительными документами производственного кооператива может быть предусмотрено участие в его деятельности юридических лиц.

Рассмотрим особенности проведения аудиторской проверки сельскохозяйственных предприятий по следующим направлениям:

1. Проверка формирования уставного капитала

Уставный капитал представляет собой совокупность вкладов участников (собственников) в имущество при создании организации для обеспечения ее деятельности в размерах, определенных учредительными документами. Уставный капитал может пополняться из прибыли от хозяйственной деятельности, а при необходимости - дополнительными вкладами его участников. Формирование уставного капитала осуществляется по-разному в зависимости от формы собственности и организационно-правовой формы экономического субъекта: в акционерных обществах - за счет подписки на акции акционеров, в обществах с ограниченной ответственностью - за счёт вкладов каждого участника, на государственных и муниципальных унитарных предприятиях - за счет закрепленного за данным экономическим субъектом имущества государства.

В сельскохозяйственных организациях с коллективно-долевой формой собственности в уставном капитале выделяются доли каждого участника в общей коллективно-долевой собственности. В этих хозяйствах общая стоимость основных и оборотных средств (за вычетом не подлежащего разделу имущества или передаваемого в муниципальную собственность) делится на имущественные паи участников, определяемые в зависимости от их трудового вклада. Общий размер этих имущественных паев (с учетом имущества, не подлежащего разделу) образует уставный капитал организации.

На первом этапе аудита необходимо проверить правильность формирования в сельскохозяйственной организации структуры уставного капитала, который может состоять из паевого фонда и коллективного, неделимого фонда.

В счет вклада в уставный капитал организации могут, быть внесены здания, сооружения, оборудование и другие материальные ценности, права пользования землей, водой и другими природными ресурсами, интеллектуальная собственность, ценные бумаги, денежные средства.

По данным приходных кассовых ордеров, выписок банка по расчетному и валютному счетам и приложенным к ним оправдательным документам проверяют полноту и своевременность оприходования внесенных участниками в счет вкладов денежных средств. Здесь следует помнить, что иностранная валюта принимается на учет в рублях по курсу ЦБ России, действовавшему на дату взноса.

По данным актов приемки-передачи основных средств, актов приемки товарно-материальных ценностей, накладных, счетов и др., а также записей на счетах 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения», 41 «Товары», 10 «Материалы», определяют стоимость принятых от учредителей в счет вкладов в уставный капитал основных средств, нематериальных активов, ценных бумаг, товаров и производственных запасов. В сельскохозяйственных организациях в счет вкладов в уставный капитал могут быть приняты от учредителей рабочий и продуктивный скот, молодняк животных.

Полнота и своевременность оприходования указанных средств проверяются по данным актов приемки, ведомостей взвешивания животных (форма № 98) и записей на счетах 01 «Основные средства» и 11 «Животные на выращивании и откорме». Важную информацию можно получить из данных зоотехнического учета: масть, возраст, живая масса. Это позволит установить реальность оценки стоимости принятых животных в счет вкладов учредителей, а также их сохранность.

Особое внимание следует уделить правильности оценки нематериальных активов и ценных бумаг, вносимых учредителями. В проверяемой организации должны быть документы, фиксирующие факт поступления нематериальных активов и срок их полезного использования.

По ценным бумагам также должны быть в наличии эти ценные бумаги и документы, фиксирующие факт их поступления. Они должны быть оценены по цене не выше, чем их стоимость по рыночной котировке или аналогичных ценных бумаг.

Уставный капитал, в отличие от других источников средств, является относительно стабильной величиной. Это значит, что в бухгалтерском учете записи по кредиту счета 80 на увеличение суммы уставного капитала и по дебету счета на сумму его уменьшения делают только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации. В частности, такие изменения могут иметь место при приеме новых участников организации, внесении ими дополнительных взносов или направлении части полученной прибыли на увеличение - уставного капитала.

Уставный капитал может увеличиваться также за счет выпуска новых акций или повышения их номинальной стоимости, а уменьшаться - в результате выкупа части акций у держателей и их аннулирования, снижения номинальной стоимости акции, при изъятии вкладов учредителей (например, при выходе крестьянских хозяйств из организации, зарегистрированной как общество с ограниченной ответственностью), при перечислении части средств уставного капитала в резервный капитал (в соответствии с учредительными документами или требованиями законодательства), при списании за счет средств уставного капитала убытка организации (при отсутствии резервного капитала и других источников покрытия убытка).

Поэтому следует тщательно проверить обоснованность внесения изменений в уставном капитале и в учредительных документах организации.

Целесообразным для повышения качества проверки является проведение с участием аудитора инвентаризации имущества и иных имущественных прав, внесенных в качестве взносов в уставный капитал организации. Известны факты, когда в составе имущества, внесенного в качестве взносов в уставный капитал, числятся основные средства и производственные запасы, пришедшие в негодность, в числе иных имущественных прав - интеллектуальная собственность, срок полезного использования которой давно истек.

Следующим этапом аудита формирования уставного капитала является проверка правильности корреспонденции счетов по расчетам с учредителями. Источниками информации для такой проверки являются журнал-ордер № 12-АПК, ведомость № 70-АПК, журнал-ордер № 8-АПК, ведомость № 38-АПК, Главная книга, ведомости (машинограммы) при автоматизации учета.

Завершающим этапом проверки является обобщение выявленных отклонений в учете уставного капитала по сравнению с действующим законодательством и обоснование предложений по их устранению. Так, если аудитор считает, что выявленные нарушения несущественны, не влияют на законность дальнейшего функционирования организации, не наносят ущерба государству, собственникам и кредиторам, то он вправе выдать положительное заключение (в зависимости от результатов проверки других объектов контроля согласно аудиторской программе). В том случае, когда аудитор обнаружит существенные нарушения в учредительных документах, а также в учете уставного капитала, которые ставят под сомнение законность функционирования организации или наносят ущерб государству, собственникам (акционерам) и кредиторам, то он должен предоставить время руководству экономического субъекта для устранения выявленных нарушений. Если аудитор не обнаружил никаких нарушений в учете формирования уставного капитала, то он не должен быть полностью уверен в идеальности данной картины. Здесь необходим не только юридический (правовой), но и экономический подход. Поэтому следует, кроме того, установить, обеспечивает ли величина уставного капитала объем деятельности организации и какой он занимает удельный вес в общей сумме источников собственных средств. От этого зависят степень доверия к организации со стороны потенциальных инвесторов, а также, в определенной мере, устойчивость организации при непредвиденных обстоятельствах.

2. Аудит наличия и учета движения животных на выращивании и откорме.

При проведении аудита наличия и движения животных прежде всего аудиторы должны ознакомиться с размещением их на территории организации и закреплением за отдельными материально-ответственными лицами. Необходимо также изучить условия содержания и кормления животных.

В каждой организации следует заблаговременно разрабатывать мероприятия по обеспечению сохранности животных. Для этого необходимо проверить наличие постоянно действующих инвентаризационных комиссий в местах размещения животных, обеспеченность бланками документов бухгалтерского и зоотехнического учета.

Всестороннему контролю следует подвергнуть сохранность животных и кормов на фермах. Для этого наряду с изучением текущих учетных документов и записей (в книге учета движения животных и птицы на ферме, ведомостей расхода кормов, отчетов о движении материальных ценностей) можно применять контрольные инвентаризации наличия животных, остатков кормов и др. Аудитор должен изучить результаты проведенных инвентаризаций наличия животных и птицы, а также правильность отражения на счетах бухгалтерского учета этих результатов.

Своевременность, правильность оценки и полноты оприходования приплода животных можно установить разными способами и приемами, которые, однако, дают наибольший эффект при их комплексном применении.

К числу наиболее простых приемов можно отнести: устный опрос персонала, анкетирование по соответствующим направлениям внутрихозяйственного контроля; письменные запросы материально-ответственных лиц и специалистов организации (зоотехников, ветврачей, завфермами, бригадиров и др.). Однако наиболее эффективным приемом контроля полноты и своевременности оприходования приплода животных является проведение внезапной инвентаризации поголовья. Это позволяет выявить неучтенное поголовье или его недостачу, замену одних животных другими. Изучение в ходе аудита материалов ранее проведенных инвентаризаций позволяет установить не только частоту случаев выявления неоприходованного молодняка животных, их виновников и принятие мер к недопущению подобных случаев в дальнейшем, но и то, насколько часто и умело используется и инвентаризация при осуществлении внутрихозяйственного контроля.

Другой прием - сопоставление актов на оприходование приплода животных с регистрами зоотехнического учета (например, с журналом регистрации приплода и выращивания молодняка крупного рогатого скота - форма № 4-мол., книгой учета осеменений и отелов крупного рогатого скота – форма № 3-мол., книгой учета опоросов и приплода свиней - форма № 6-св.). Такое сопоставление документов позволяет выявить имеющиеся расхождения как в датах оприходования приплода, так и в его массе при рождении. Возможно контрольное взвешивание телят. Указанный прием позволит выявить факты занижения живой массы приплода.

Для выявления законности, правильности оценки и полноты оприходования приобретенных животных на стороне необходимо широко использовать приемы документального контроля. Проверке подвергаются акты и договоры контрактации скота у населения, счета-фактуры и приемные акты на покупку животных у организаций, акты приемки-передачи животных, безвозмездно поступивших в хозяйство, а также необходимо провести встречную сверку указанных документов с записями в книге учета движения скота, отчетах о движении скота и птицы на ферме.

Особо тщательной проверке подлежат операции по закупке скота у населения. К наиболее часто встречающимся случаям нарушений относятся: составление документов на закупку, когда на самом деле животные у физических лиц не приобретались; завышение живой массы и упитанности приобретенных животных; установление завышенных цен, по которым произведены расчеты со сдатчиками, и др.

Выявить подобные факты можно комплексным применением ряда приемов документального и фактического контроля. Так, своевременность и полноту оприходования животных, купленных у населения, выявляют путем изучения актов на их закупку и сверки последних с ведомостями расхода кормов, ведомостями взвешивания животных, отчетами о движении скота и птицы на ферме, записями в книге учета движения скота и других регистрах бухгалтерского и зоотехнического учета.

Наряду с проверкой реальности количества купленных животных следует установить также правильность указаниями живой массы. Для этого необходимо изучить ведомости взвешивания животных. При необходимости применяют приемы Контрольной инвентаризации (по инвентарным номерам, этих животных) и опрос сдатчиков и приемщиков этого скота. Материалы проверки можно оформлять в виде нижеприведенной ведомости.

Полезным для установления истины является и письменное подтверждение сдатчиком фактически полученной суммы.

Основными направлениями выбытия животных является: продажа; плановый или вынужденный забой; падеж (гибель). Цель проверки выбытия животных - выявить достоверность, законность и целесообразность хозяйственных операций, отраженных в соответствующих первичных документах. Методически наиболее целесообразно проверить эти операции по отдельным направлениям выбытия животных. Наиболее тщательно следует проверить факты падежа животных, который может происходить вследствие различных заболеваний и травм. Подробное изучение актов на падеж позволяет установить, в каких подразделениях, в каком возрасте, в какое время года и по каким причинам происходил падеж.

При проверке реализации животных необходимо установить характер отдельных операций по реализации, количество, живую массу, упитанность, породность, класс, балансовую стоимость животных по видам, инвентарные номера, возраст. Следует установить правильность оформления товарно-транспортных накладных, соответствие их данных данным приемных квитанций заготовительной организации и записям в учетных регистрах, причины расхождения и виновных лиц. Особое внимание должно быть обращено на соответствие показателей живой массы и упитанности животных в указанных документах, так как за расхождениями между ними могут скрываться факты замены тяжеловесных и упитанных животных легковесными и тощими и др.

Всестороннему контролю следует подвергать выбытие животных и по другим направлениям. Для этих целей можно использовать прием составления альтернативных отчетов движения скота и птицы по данным проверки, например, одной фермы.

Далее необходимо проверить правильность ведения синтетического и аналитического учета животных на выращивании и откорме, правильность записей на счете 11 «Животные на выращивании и откорме» по соответствующим субсчетам, правильность корреспонденции счетов по операциям по движению скота и птицы. Источниками информации для такой проверки являются; сводный отчет о движении скота и птицы (форма № 102), ведомость аналитического учета животных (форма № 73-АПК), ведомость учета животных, находящихся у отдельных граждан на выращивании (форма № 75-АПК), журнал-ордер № 14-АПК,

Для установления правильности отражения данных на счетах бухгалтерского учета необходимо провести взаимную сверку этих данных в соответствующих регистрах учета. Так, сумма дебетового оборота в ведомости по форме № 73-АПК по каналам движения - приплод и прирост - должна быть равна кредитовому обороту, отраженному в журнале-ордере № 10-АПК по счету 20, субсчету 2 и счету 23, субсчету 7. Оборот по каналу движения - покупка - необходимо сверить с данными журналов-ордеров № 6-АПК, 5-АПК и 8-АПК. Оборот по каналу - переведено из основного стада - сверяют с данными журнала-ордера № 13-АПК. Аналогичным образом необходимо сверить, кредитовые обороты: при реализации скота - с журналом-ордером № 11-АПК, при забое - с журналом-ордером № 10-АПК, при безвозмездной передаче - с журналом-ордером № 12-АПК и т.д.

Необходимо также установить соответствие данных аналитического учета с данными синтетического учета в журнале-ордере № 14-АПК, Главной книге и отчете.

**2.2 Оценка системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета затрат на производство продукции сельскохозяйственных предприятий**

Основная цель производственного цикла - превратить ресурсы (материалы, труд и накладные расходы) в конечный продукт. Целью же аудита в данном случае является проверка: обоснованности формирования и правильности улета издержек производства (обращения), от которых в конечном итоге зависит уровень достоверности конечного финансового результата от реализации произведенной продукции (купленных товаров).

Для предварительной оценки системы внутреннего контроля, а также бухгалтерского учета затрат на производство продукции полезными процедурами являются устные опросы специалистов, производственных работников, руководящих кадров организации и проведение тестирования путем составления специального вопросника. После такого аналитического обзора, тестирования и опроса аудитор сможет с достаточной уверенностью оценить систему внутреннего контроля и решать, снижать или увеличить риск контроля, внести или нет изменения в программу аудита, увеличить или снизить количество предстоящих проведению процедур.

Учет затрат в сельскохозяйственном производстве осуществляется на основе первичных документов, оформленных в установленном порядке. Поэтому выборочно следует проверить качество первичной учетной документации (учетных листов, накладных, актов на расход семян, использование удобрений, ядохимикатов и др.) с точки зрения законности и достоверности отражения в первичном учете хозяйственных операций; правильность ведения накопительных и сводных регистров (журналов учета работ и затрат; производственных отчетов; лицевых счетов по соответствующим видам производства и др.).

Учет должен обеспечить оперативное, достоверное и полное поступление информации по организации в целом и отдельным ее подразделениям (бригадам, цехам, фермам) о количестве и стоимости полученной продукции (выполненных работах, услугах), трудовых, материальных и денежных затратах на производство и реализацию продукции. В связи с этим аудитору необходимо установить: обоснованность организации аналитического учета затрат и выхода продукции (работ, услуг) отдельно в каждом виде основного (растениеводство, животноводство, промышленное производство) и вспомогательного производств (ремонтно-техническое производство, автотранспортное хозяйство и др.); по установленной ли номенклатуре статей учитываются затраты на производство; нет ли в связи с этим фактов необоснованной организации учета по укрупненным статьям затрат; соответствуют ли данные аналитического учета данным синтетического учета по счету 20 «Основное производство», субсчетам 1 «Растениеводство», 2 «Животноводство», 3 «Промышленное производство» и др., счету 23 «Вспомогательное производство», субсчетам 1 «Ремонтные мастерские», 2 «Ремонт зданий и сооружений», 3 «Машино-тракторный парк», 4 - «Автомобильный транспорт» и др.; правильность определения корреспондирующих счетов по хозяйственным операциям, связанным с производством продукции (выполнением работ, услуг).

При этом аудитор должен помнить, что учет затрат на производство продукции (работ, услуг) в проверяемом экономическом субъекте должен быть организован в соответствии с требованиями «Методических рекомендаций по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельском хозяйстве» (утверждены Минсельхозпродом РФ от 04.07.96 г. № П-Ч-24/2068).

При проверке учета затрат следует установить: правильность определения в аналитическом учете объектов учета (открываются ли аналитические счета по культурам, группам культур, видам животных, группам животных, видам незавершенного производства и т.д. в соответствии с утвержденными указаниями по ведению бухгалтерского учета); правильность построения калькуляционных статей затрат. Так, затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), при планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг) должны группироваться по следующим статьям затрат приведенным в таблице.

Группировка затрат по статьям

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| № п/п | Статьи затрат | Виды производств |
| Растение-водство | Животно-водство | Промыш-ленное производ-ство | Вспомога-тельные производства |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 | Оплата труда с отчислениями на социальные нужды |  |  |  |  |
| 2 | Семена и посадочный материал |  |  |  |  |
| 3 | Удобрения минеральные и органические |  |  |  |  |
| 4 | Средства защиты растений и животных |  |  |  |  |
| 5 | Корма |  |  |  |  |
| 6 | Сырье для переработки |  |  |  |  |
| 7 | Содержание основных средств:а) нефтепродуктыб) амортизация (износ) основных средствв) ремонт основных средствг) оплата труда с отчислениями на социальные нужды |  |  |  |  |
| 8 | Работы и услуги |  |  |  |  |
| 9 | Организация производства и управления |  |  |  |  |
| 10 | Платежи по кредитам |  |  |  |  |
| 11 | Потери от падежа животных |  |  |  |  |
| 12 | Прочие затраты |  |  |  |  |

Исходя из приведенной классификации учета затрат по статьям калькуляции, аудитору необходимо проверить: ведут ли во всех случаях учет затрат на оплату труда на основе объема выполненных работ, производства продукции в учетных и путевых листах, на лицевых счетах и в других соответствующих первичных документах; всегда ли расходы на оплату труда, включенные в затраты производства продукции по соответствующим объектам, соответствуют данным первичных документов или сводных регистров; подтверждается ли включение натуральной оплаты труда в затраты производства продукции (работ, услуг) специальным расчетом; учитываются ли и относятся ли отчисления на социальные нужды на соответствующие объекты учета пропорционально расходам на оплату труда (в журнале-ордере № 10-АПК, Главной книге).

Проверяя расход материальных ресурсов (кормов, семян, удобрений, нефтепродуктов, запасных частей, электроэнергии и т.д.). аудитор должен помнить, что основными задачами учета указанных ценностей является объективное отражение затрат на производство продукции, обеспечение контроля за их рациональным использованием и выявление резервов ресурсосбережения. Поэтому необходимо установить: подтверждается ли учет товарно-материальных ценностей, используемых на производство продукции, лимитно-заборными картами, чеками-накладными и другими документами; подтверждается ли расход товарно-материальных ценностей в производстве сверх установленного лимита документами, подписанными руководителем организации или уполномоченными им лицами.

Следует помнить, что отпуск товарно-материальных ценностей со складов подразделений рассматривается только как их перемещение. Документы на списание товарно-материальных ценностей должны оформляться должностными лицами, на которых возложена ответственность за правильное их использование в производстве.

Особо тщательной проверке должны быть подвергнуты документы, подтверждающие расход кормов, семян, средств защиты растений и животных, удобрений, химических и биологических добавок (стимуляторов) при переработке продукции и др. Расход этих материальных ценностей должен быть проведен не только в стоимостном выражении, но и в натуральном - с целью установления соблюдения норм: расхода кормов в расчете не единицу продукции животноводства или на одну условную голову; расхода семян и посадочного материала; технологических норм расхода минеральных и органических удобрений, пестицидов, протравливателей, гербицидов, дефолиантов и других химических и биологических средств. Ведь несоблюдение норм расхода (использования) указанных средств не даст желаемого конечного результата производства продукции (растениеводства, животноводства, промышленного производства), а необоснованный перерасход - приведет не только к росту себестоимости произведенной продукции, но и к снижению ее качества (т.е. произведенная продукция может оказаться экологически опасной).

Тщательной проверки требуют также соблюдение технологических норм расхода сырья, материалов, полнота оприходования возвратных отходов при переработке сельскохозяйственной продукции в цехах промышленных производств. Это можно установить путем составления альтернативного баланса расхода сырья и материалов в расчете на произведенную продукцию по нормативам, а также осуществлением контрольного запуска сырья.

Изучению подлежат также результаты проведенных в организации инвентаризаций посевных площадей, рабочего и продуктивного скота, животных на выращивании и откорме, контрольной урожайности культур и продуктивности животных, чтобы их фактическое количество сравнить с данными производственного учета и выяснить: нет ли приписок в объемах производства; не являются ли эти приписки результатом необоснованного списания товарно-материальных ценностей, отнесения необоснованно начисленной оплаты труда и др. на затраты производства продукции (работ, услуг); нет ли искусственного снижения посевных площадей, поголовья скота, объектов работ и не является ли это результатом «сокрытия» части выпущенной продукции растениеводства, животноводства и промышленного производства.

Далее необходимо проверить правильность оценки товарно-материальных ценностей при списании на затраты производства. Следует помнить, что в течение года товарно-материальные ценности собственного производства прошлых лет и покупные должны учитываться в затратах по их фактической себестоимости, а продукция собственного производства текущего года - по плановой себестоимости с корректировкой в конце года по фактическим затратам.

В процессе проверки расхода товарно-материальных ценностей в производстве, аудиторы и эксперты должны проанализировать основные производственные процессы с целью выявления неиспользованных ресурсов повышения уровня производства и снижения себестоимости продукции и рекомендовать экономическому субъекту: оптимальную структуру посевных площадей; оптимальный баланс минеральных и органических удобрений; оптимальные кормовые рационы для животных и т.д. Это нужно делать потому, что аудитор должен выступать не только в качестве проверяющего достоверность показателей отчетности, но и в качестве советчика, помощника экономического субъекта.

Так, например, в структуре себестоимости продукции животноводства наибольший удельный вес занимают затраты на корма. Продукция животноводства - это, по существу, корма, переработанные организмом животных. Такая взаимосвязь, определенная самой природой, должна лежать в основе экономических отношений между кормопроизводством и животноводством. Известно также, что цех кормопроизводства является производителем сырья (кормов) для животноводства, а животноводство - цехом биологической переработки и реализации этого сырья. И чем выше качество и дешевле производство сырья, тем выше будет эффективность его биологической переработки и реализации.

Как же это проверить? Корма по существу являются энергией, а реализация этой энергии осуществляется через реализацию продукции животноводства (энергии молока, мяса и т.д.). Следовательно, зная себестоимость произведенной энергии (корма) и стоимость ее реализации (энергии продукции животноводства), можно определить экономию (прибыль) или перерасход (убыток) от использования кормов, а также средств от их производства.

Своевременная проверка эффективности использования кормов в животноводстве позволит оперативно принимать меры по ликвидации недостатков в производстве и оптимизировать структуру кормовых рационов с таким расчетом, чтобы они давали больший процент продуктивного использования, а результаты их использования были бы прибыльными.

Также следует более детально проверить: правильность группировки и учета прямых затрат по всем видам ремонта тракторов, машин и оборудования в журнале учета затрат на аналитических счетах и по видам ремонтов (работ) на основании ведомостей дефектов машин, лимитно-заборных карт, накладных, нарядов и др.; правильность учета на отдельном аналитическом счете в разрезе установленных элементов и статей цеховых расходов ремонтной мастерской; правильность определения себестоимости законченного в течение года ремонта машин, инвентаря и др., а также распределения работ и услуг по потребителям (растениеводство, животноводство и др.) и присоединения к ним планового размера цеховых расходов; правильность отнесения части цеховых расходов к незавершенному производству.

Аналогично, но выборочно, следует проверить также правильность учета затрат по другим видам вспомогательных производств (гужевому транспорту, электроснабжению, водоснабжению, теплоснабжению, газоснабжению, холодильным установкам), а также достоверность распределения этих затрат по потребителям. Здесь могут быть широко использованы приемы документальной проверки, устные опросы, пересчеты, сканирование, аналитические процедуры.

Подлежит проверке также правильность учета и обоснованность распределения затрат, связанных с организацией производства и управления на соответствующие объекты учета и объекты калькуляции (растениеводство, животноводство, промышленное производство).

К общепроизводственным расходам (бригадным, фермерским и цеховым) относятся: затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды работников аппарата управления в подразделениях, амортизационные отчисления (износ), затраты на ремонт основных средств общепроизводственного назначения, износ МБП и др. Учет этих расходов должен вестись раздельно в разрезе растениеводства, животноводства и других производств. Указанные расходы распределяются между объектами учета затрат и исчисления себестоимости пропорционально обшей сумме затрат (без затрат по организации и управлению производством), за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты

Общехозяйственные расходы распределяются между различными отраслями производства и объектами исчисления себестоимости продукции-(работ, услуг) пропорционально общей сумме затрат (без затрат на организацию и управление производством), за исключением стоимости семян, кормов, а также сырья, материалов и полуфабрикатов в подсобных промышленных производствах. Необходимо тщательно проверить правильность отражения в составе затрат платежей по кредитам, в животноводстве - обоснованность и правильность отражения в затратах потерь от гибели молодняка и взрослого скота, находившегося на откорме, птицы, зверей, кроликов, а также семей пчел. Эти операции должны быть должным образом документированы (акты, решения руководства).

Кроме того, прослеживанию и пересчету должны быть подвергнуты другие распределяемые расходы с целью установления: правильности разграничения в учете затрат, относящихся к продукции урожая текущего года и будущих лет; правильности отнесения на отдельные учетные объекты других распределяемых затрат: амортизации, затрат по орошению и осушению и др.; нет ли случаев произвольного перенесения части затрат с одного учетного объекта на другой.

Следующим этапом проверки является контроль полноты и своевременности оприходования продукции растениеводства, животноводства и подсобных промышленных производств, а также правильность исчисления ее себестоимости. Здесь следует установить, соблюдалась ли при исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) следующая последовательность (от этого зависит достоверность показателей себестоимости различных видов продукции):

а) распределяются по назначению расходы по содержанию основных средств на объекты учета затрат;

б) исчисляется себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных и подсобных промышленных производств, оказывающих услуги основному производству;

в) распределяются затраты по орошению и осушению земель, списываются услуги пчеловодства на опыление культур;

г) распределяются бригадные (фермерские), отраслевые (цеховые) и общехозяйственные расходы;

д) определяется общая сумма производственных затрат по объектам учета;

е) исчисляется себестоимость продукции растениеводства;

ж) распределяются расходы по содержанию кормоцехов;

з) исчисляется себестоимость продукции животноводства;

и) исчисляется себестоимость живой массы поголовья;

к) исчисляется себестоимость продукции подсобных производств, связанных с переработкой сельскохозяйственной продукции;

л) исчисляется полная себестоимость товарной продукции растениеводства, животноводства и промышленного производства путем добавления к производственной себестоимости затрат на реализацию.

Путем пересчета выборочно следует проверить правильность исчисления себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции различных производств. В растениеводстве, например, себестоимость соломы (половы), ботвы, стеблей кукурузы, капустного листа и т.п. определяют исходя из отнесенных на них затрат по уборке, прессованию, транспортировке, скирдованию и другим работам по заготовке этой продукции.

Затраты на возделывание и уборку зерновых культур (включая расходы по очистке и сушке зерна на току) составляют себестоимость зерна, зерноотходов и соломы. Общую сумму затрат (за вычетом стоимости соломы) распределяют на зерно и зерноотходы пропорционально удельному весу содержания в них полноценного зерна. Себестоимость 1 ц зерна и зерноотходов определяют делением затрат, отнесенных на соответствующую физическую массу зерна и зерноотходов после ее очистки и сушки.

В животноводстве, например в молочном скотоводстве, себестоимость 1 ц молока и 1 головы приплода определяется затратами на содержание молочных коров и быков-производителей за исключением затрат, отнесенных на другие виды продукции: навоз, шерсть-линька и волос-сырец. После исключения из общей суммы затрат в молочном скотоводстве стоимости навоза, шерсти-линьки и волоса-сырца оставшиеся затраты распределяются в соответствии с расходом обменной энергии кормов: на молоко - 90%, на приплод - 10%.

После составления расчета фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции определяют разницу между фактической и плановой себестоимостью продукции. Разницу списывают с кредита счета 20 «Основное производство», с соответствующих субсчетов на счета 40, 10, 11, 20, 29, 46 в зависимости от направления использования продукции.

Последним этапом проверки данного объекта аудита должны стать прослеживание правильности корреспонденции счетов по учету затрат на производство, выходу продукции (выполнению работ, услуг), оприходованию возвратных отходов, списанию калькуляционных разниц и проверка соответствия записей аналитического учета в лицевых счетах (производственных отчетах) записям в журнал е-ордере № 10-АГТК, Главной книге и данным отчетности.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Агропромышленный комплекс - это один из социально значимых секторов экономики, в т.ч. и Брянской области. На долю сельского хозяйства приходится 9% областных основных фондов. В сельской местности проживает более 400 тысяч человек - это почти треть населения области. Сегодня в сельском хозяйстве создается почти 12 % валового регионального продукта. АПК играет определяющую роль в продовольственном обеспечении нашего края. Наряду с тем, что сельское хозяйство является жизненно важной отраслью экономики, оно играет системообразующую роль в народном хозяйстве и социальной жизни. Аграрный сектор является не только производителем продуктов питания. Он оказывает значительное влияние на увеличение рабочих мест и в других отраслях экономики (перерабатывающей и пищевой промышленности, машиностроении и т.д.).

Одним из основных направлений государственной политики области является развитие и поддержка сельхозтоваропроизводителей всех форм собственности. В областном бюджете 2006 и 2007 гг. сохранены все виды государственной поддержки сельскохозяйственных товаропроизводителей. На государственную поддержку сельского хозяйства в 2006 г. из областного бюджета было выделено 456,5 млн. рублей (126% к уровню 2005 г.). Законом Брянской области «Об областном бюджете на 2007 г.» на программы и мероприятия по развитию агропромышленного комплекса предусмотрено 573 млн. рублей, что также на 25% выше объема финансирования 2006 г.

Сельское хозяйство всегда будет приоритетом государственной политики. Именно поэтому достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности сельскохозяйственных предприятий и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ становятся наиболее востребованным и перспективным направлением в аудиторской деятельности.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

1. Алборов Р.А. Основы аудита. Учеб. пособие. – М.: «Дело и сервис», 2001. – 224 с.
2. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – М.: «Дело и сервис», 2000. – 432 с.
3. Аудит: учеб. для вузов/ под ред. В.И.Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 583 с.
4. Кондраков И.П. Бухгалтерский учёт – М.: ИНФРА М, - 2002 – 515 с.
5. Кондраков И.П. Бухгалтерский учёт Учебное пособие 5-е изд – М.: ИНФРА М, - 2005 – 717 с.
6. Крупченко Е.А. Аудит. Учеб. пособие. – РнД: «Феникс», 2002. – 320 с.
7. «Правовые основы бухгалтерского и налогового учета и аудита в РФ. Учеб. - М.: Юристъ, 2004. – 255 с.
8. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
9. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит, учебник. 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2001 – 352 с.