МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ

РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное агентство по образованию

# ГОУ ВПО РОСТОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ

# ЭКОНОМИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ «РИНХ»

###### УЧЕТНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

## КАФЕДРА АУДИТА

# КУРСОВАЯ РАБОТА

Тема 1: «Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности»

Тема 2: «Аудиторская проверка операций с нематериальными активами»

##### Ростов-на-Дону 2008 г.

##### Содержание

Введение

Глава 1. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности

1.1 Ошибки и недобросовестные действия

1.2 Ответственность представителей руководства аудируемого лица и обязанности аудитора

1.3 Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий

1.4 Модифицированные процедуры в качестве реакции на оценку риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий

1.5 Обстоятельства, указывающие на возможные недобросовестные действия или ошибку

Глава 2. Аудиторская проверка операций с нематериальными активами

2.1 Цели, задачи проверки и источники информации

2.2 Нормативное регулирование операций с нематериальными активами

2.3 Изучение и оценка систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций с нематериальными активами. План и программа проверки операций с нематериальными активами

2.4 Методика аудита операций с нематериальными активами

2.5 Типичные ошибки и нарушения в учете операций с нематериальными активами. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора

Глава 3. Ситуационные задания

3.1 Задание

Заключение

Список использованных источников

Приложения

**Введение**

В настоящее время Россия активно включается в процесс международной экономической интеграции, идет формирование рыночной инфраструктуры и развитие ее экономики на качественно новом уровне. Для российских предприятий и организаций стало возможным участие:

- во внешнеэкономической деятельности страны (и как следствие осуществление расчетов в инвалюте);

- в совместной деятельности;

- в операциях получения и передачи имущества в доверительное управление и оперативное ведение.

В условиях становления и развития рыночной экономики возникли и получили достаточно широкое распространение операции с ценными бумагами и нематериальными активами. Приток в Россию иностранного капитала, появление большого числа иностранных компаний и их представительств, филиалов и дочерних предприятий настоятельно потребовали ознакомления с международными правилами не только ведения бизнеса, но и юридического, таможенного и учетного оформления сделок. Таким образом, реформа экономики в России не могла не затронуть систему бухгалтерского учета и контроля.

Переход России к рыночным отношениям выявил необходимость формирования в стране новой формы финансового контроля – аудита. За прошедшее десятилетие были достигнуты значительные результаты в развитии аудита: принят Закон «Об аудиторской деятельности», разработаны аудиторские стандарты, созданы общественные организации аудиторов.

В настоящее время аудит - отдельная сфера предпринимательской деятельности профессиональных аудиторов по осуществлению независимых проверок финансовой отчетности и является достаточно актуальной темой для исследования, особенно в настоящее время развивающейся аудиторской деятельности. Аудиторы могут оказывать также и дополнительные услуги, связанные с консультированием по вопросам бухгалтерского и налогового законодательства. В России за последние годы оформилась и выделилась в самостоятельную профессию деятельность налоговых консультантов, которые, по сути, являются налоговыми аудиторами.

Главная цель аудита – обеспечение контроля за достоверностью информации, отражаемой в бухгалтерской и налоговой отчетности. Достижению главной цели способствуют особенности (требования) ведения аудиторской деятельности: независимость и объективность при проведении проверок; конфиденциальность, профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора; использование методов статистики и экономического анализа; применение новых информационных технологий; умение принимать рациональные решения по данным аудиторской проверки; доброжелательность и лояльность по отношению к клиентам; ответственность аудитора за последствия его рекомендаций и заключений по результатам аудиторских проверок; содействие росту авторитета аудиторской профессии. Перечисленные особенности определяют нормы поведения аудитора.

Цель курсовой работы – проверка и оценка полученных мною теоретических знаний и практических навыков. Одновременно является одной из форм контроля знаний студентов и их самостоятельной работы. Подготовка курсовой работы позволят глубже освоить такие отдельные темы курса как ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности, аудиторская проверка операций с нематериальными активами, а также конкретного практического задания.

Задачами данной курсовой работы являются:

- углубление и закрепление теоретических и практических навыков в соответствии с требованиями государственного образовательного стандарта по дисциплине;

- решение в рамках курсовой работы конкретной научно-практической задачи в соответствии выбранными темой и заданием.

Для успешного выполнения курсовой работы студенту необходимо знать и уметь пользоваться:

- общеобразовательными дисциплинами в объеме, необходимом для исследования тем курсовой работы;

- специальными дисциплинами в объеме, необходимом для решения конкретных научно-практических задач в области аудита;

- информационными технологиями по изучаемому курсу.

Общими требованиями являются:

- четкость и логическая последовательность изложения материала;

- краткость и четкость формулировок, исключающих возможность неоднозначного толкования;

- конкретность изложения результатов работы.

Первая глава, посвящена изучению теоретических основ по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности. Ее написание позволяет глубже изучить организационно-правовые основы и методические аспекты аудиторской деятельности в РФ, способствует пониманию ее сущности, основных задач и тенденций развития, а также повышение уровня теоретического и практических знаний в области аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов различных форм собственности.

Вторая глава работы посвящена изучению вопросов практического аудита. Ее выполнение способствует углубленному изучению методов и приемов аудита, используемых при проведении внешнего аудита нематериальных активов в РФ при различных формах собственности и видов деятельности, а также помогает в практическом использования теоретических знаний по основам аудита. Приводятся тесты системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета, план и программа аудиторской проверки, классификаторы типичных нарушений, примеры рабочих документов аудитора, используемых в ходе проверки.

Третья часть курсовой работы отводится для решения конкретной ситуационной задачи, ее выполнение способствует закреплению изученного теоретического материала, а также позволяет на практике использовать теоретические знания по аудиту.

Проблемы аудита по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности, а также аудиторской проверки нематериальных активов всегда были объектом внимания многих ученых. Значительный вклад в их решение внесли такие отечественные ученые, как Ю.А. Бабаев, М.С. Бакаев, Н.П.Барышников, М.А. Вахрушина, Андреев В.Д., Палий В.Ф., Шеремет А.Д. и многие другие, а также зарубежные исследователи: Л.А. Бернстайн, Дж. Рис, Е. Гутцайт, Г. Мюллер, работы которых были использованы мною в курсовой работе. В ней использовались данные журнала «Аудиторские ведомости», федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, а также практическое пособие Андреева В.Д., Атаманюк И.В. «Практикум по аудиту».

Реформирование системы бухгалтерского учета, возникновение и развитие налогового учета, внедрение в российскую практику международных стандартов финансовой отчетности предопределили значительные изменения требований к аудиту. В настоящее время аудит в России находится в стадии реформирования – идет активная адаптация международных стандартов аудита к специфике российской экономики, разрабатываются федеральные аудиторские стандарты, меняются требования к подготовке аудиторов.

**Глава 1. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности**

**1.1 Ошибки и недобросовестные действия**

Установление стандартов и предоставление рекомендаций в отношении обязанностей аудитора по рассмотрению случаев мошенничества и ошибок в процессе аудита финансовой отчетности являются целью ФСА №13 «Ответственность по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности». Этим стандартом предусмотрена обязанность аудитора рассмотреть в процессе планирования и осуществления аудиторских процедур риск существенных искажений финансовой отчетности, возникающих в результате мошенничества или ошибки.

В разделе «Мошенничество и ошибки», их характеристики термин «мошенничество» понимается как преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей, сотрудников субъекта либо третьими лицами и повлекшие за собой неправильное представление финансовой отчетности. К мошенничеству отнесены такие действия как манипуляция, фальсификация, изменение учетных записей или документов, сокрытие или пропуск информации об операциях в учетных записях либо документах, отражение в учете несуществующих операций, преднамеренное неправильное применение учетной политики.

Термин «ошибка» трактуется в данном стандарте как непреднамеренные погрешности, допущенные в финансовой отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации (например, ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая (бухгалтерская) отчетность, неправильные оценочные значения, возникающие в результате неверного учета или неверной интерпретации фактов, ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, классификации, представлению или раскрытию).

Под термином «недобросовестные действия» понимается преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников аудируемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод. Как правило рассматриваются только недобросовестные действия, являющиеся причиной существенных искажений финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Недобросовестные действия, совершенные представителями руководства аудируемого лица или представителями собственника, далее именуются недобросовестными действиями руководства, а недобросовестные действия, совершенные сотрудниками аудируемого лица, - недобросовестными действиями сотрудников. В обоих случаях в недобросовестных действиях могут участвовать третьи лица, не относящиеся к аудируемому лицу.

Различают два типа преднамеренных искажений, возникающих в результате недобросовестных действий, рассматриваемых в ходе аудита:

- искажения, возникающие в процессе недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- искажения, возникающие в результате присвоения активов.

Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности.

**1.2 Ответственность представителей руководства аудируемого лица и обязанности аудитора**

В разделе «Ответственность представителей собственника и руководства аудируемого лица» сказано, что обязанности по предотвращению и обнаружению фактов мошенничества и ошибок возлагаются на лиц, наделенных руководящими полномочиями, так и на руководителей субъекта и реализуются путем внедрения и непрерывной работы адекватных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, способствующих уменьшению количества фактов мошенничества и ошибок. Однако эти системы не исключают полностью, а лишь снижают возможность мошенничества и ошибок.

Согласно разделу «Обязанности аудитора» для уменьшения риска существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибки в процессе планирования аудита аудитор должен запросить у руководства данные о любых ранее обнаруженных фактах мошенничества и ошибок и оценить риск существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества или ошибок. Исходя из полученной оценки, разработать процедуры аудита для обеспечения достаточной уверенности в том, что искажения, являющиеся результатом мошенничества или ошибки и существенные для финансовой отчетности в целом, были обнаружены.

В подразделе «Неотъемлемые ограничения аудита» говорится, что обычно вероятность выявления ошибок выше, чем вероятность обнаружения фактов мошенничества, которое как правило, сопровождается действиями, направленными на его сокрытие. Указывается на существование постоянного риска того, что система внутреннего контроля не будет функционировать с предполагаемой эффективностью в связи с чем любые системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля могут быть неэффективны против мошенничества, совершенного путем тайного сговора между служащими или мошенничества совершенного руководством.

Подразделом «Профессиональный скептицизм» в соответствии с федеральным правилом (стандартом) №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности предусмотрено, что аудитор должен планировать и проводить аудит с отношением профессионального скептицизма. Указанное отношение рекомендуется для обнаружения и оценки таких случаев как:

- аспекты, которые увеличивают риск существенного искажения финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибок (например, характеристики руководства и его влияние на контрольную среду, состояние отрасли промышленности, операционные характеристики и финансовая стабильность)

- обстоятельства, вызывающие подозрения аудитора в наличии существенных искажений финансовой отчетности

- поученные доказательства (в том числе знания аудитора по результатам предыдущего аудита), ставящие под вопрос надежность заявлений руководства.

Как сказано в подразделе «Обсуждение плана», при планировании аудита аудитор должен обсудить с другими членами аудиторской группы вопрос подверженности субъекта существенным искажениям в финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибок.

В соответствии с требованиями подраздела «Запросы руководству» при планировании аудитор должен сделать запросы руководству, чтобы:

- получить понимание оценки руководством риска существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибки;

- понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, организованных руководством для управления таким риском;

- получить знание того, как организованы руководством системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля для предотвращения и выявления ошибок;

- определить, известно ли руководству о фактах мошенничества, имевших отрицательное воздействие на субъект или о подозрении в мошенничестве с проведением соответствующего расследования;

- определить, были ли обнаружены руководством факты существенных ошибок.

В разделе Процедуры при обстоятельствах, указывающих на возможное искажение» говорится: когда аудитор сталкивается с обстоятельствами, указывающими на возможное наличие существенных искажений финансовой отчетности в результате мошенничества и ошибок, он должен выполнить процедуры для определения наличия существенных искажений в финансовой отчетности.

Согласно разделу «Рассмотрение того, не свидетельствуют ли выявленные искажения о факте мошенничества» при обнаружении искажения аудитор должен проанализировать, не является ли это искажение признаком мошенничества и при утвердительном ответе рассмотреть причастность искажения к другим аспектам аудита, особенно в отношении надежности заявлений руководства.

В случае, когда в деле задействованы члены руководства с высоким уровнем авторитета (если даже величина искажений не является существенной для финансовой отчетности), проблема может быть более глубокой. Аудитору следует пересмотреть надежность ранее полученных доказательств, поскольку не исключено, что возникнут сомнения в полноте и правдивости представленных заявлений и подлинности бухгалтерских записей и документации. Аудитор должен оценить вероятность сговора сотрудников, руководства и третьих сторон при пересмотре надежности доказательств. Если руководство. Особенно на самом высоком уровне, причастно к мошенничеству, то аудитор может и не получить всех документов, необходимых для проведения аудита и составления отчета (заключения) по финансовой отчетности.

В разделе «Оценка и особенности искажений, их влияние на аудиторский отчет (заключение)» говорится, что если аудитор подтверждает либо не может сделать вывод, была ли финансовая отчетность существенно искажена в результате мошенничества и ошибок, то аудитор должен рассмотреть последствия этого для результатов аудита. Руководство по оценке и особенностям искажений, а также их влиянию на аудиторский отчет (заключение) содержится в ФСА № 4 «Существенность в аудите» и ФСА № 6 «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

В разделе «Документация» требуется, чтобы аудитор документировал факторы риска мошенничества, обнаруженные в процессе аудиторской оценки и документировать отклик аудитора на данные факторы. Если в ходе аудита были установлены факторы риска мошенничества, которые заставили аудитора поверить в необходимость дополнительных процедур, то он должен документально оформить наличие таких факторов риска и отклик аудитора на них.

В соответствии с требованиями раздела «Заявления руководства» аудитор должен получить письменные заявления от руководства, в которых:

- оно считает, что неисправленные искажения финансовой отчетности, собранные аудитором во время аудита, являются несущественными по отдельности ив совокупности для финансовой отчетности в целом (краткое изложение таких статей должно быть включено в заявление руководства или приложено к нему);

- оно раскрыло аудитору все важные факты. Относящиеся к любому мошенничеству или подозрению в нем, известные руководству, имевшие воздействие на субъекта;

- оно раскрыло аудитору результаты проведенной оценки риска того, что финансовая отчетность может содержать существенные искажения в результате мошенничества и ошибок.

Раздел «Сообщение информации» обязывает аудитора сообщить руководству о выявленных фактах потенциального влияния на финансовую отчетность в возможно короткие сроки, если аудитор подозревает, что было совершено мошенничество, даже если возможные последствия для финансовой отчетности не будут существенными. Для этого предварительно проанализировать все обстоятельства при выборе соответствующего представителя субъекта, которому следует сообщить о возможных или действительных фактах мошенничества либо о существенной ошибке, а также оценить вероятность участия в их совершении высших руководящих лиц субъекта.

Даются пояснения относительно того, что при определенных обстоятельствах соблюдение аудитором конфиденциальности не является обязательным в силу закона или решения суда.

В разделе «Неспособность аудитора завершить задание» отражено право аудитора принять решение об отказе от проведения аудита, если субъект не принимает никаких действий по исправлению ситуации в связи с мошенничество, даже если последствия мошенничества не являются существенными для финансовой отчетности. Отмечено, что в число факторов, которые могут повлиять не решение аудитора, входит подозрение в причастности высших руководящих лиц субъекта к мошенничеству, что может поставить под сомнение достоверность заявлений руководства. Кроме того, если клиент отказывается дать действующему аудитору разрешение на обсуждение его дел, то об этом следует сообщить аудитору, получившему предложение о проведении аудита.

В разделе «Перспективы государственного сектора» отмечено, что на характер и объем аудита в государственном секторе могут повлиять законодательные акты, постановления, инструкции и директивы министерств, касающиеся выявления фактов мошенничества и ошибок. Требования этих нормативных актов могут ограничить возможность аудитора выносить собственные суждения, а условиями аудиторского задания может быть установлена обязанность по доведению до сведения соответствующих лиц фактов мошенничества. Так, в дополнение к официально возложенным обязанностям по выявлению фактов мошенничества использование общественных денежных средств предполагает, что вопросам мошенничества будет уделяться больше внимания и аудиторам следует в большей степени отвечать общественным ожиданиям относительно обнаружения мошенничества.

**1.3 Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий**

В разделе «Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий» к данному федеральному правилу (стандарту) приведены примеры факторов риска, связанных с искажениями в результате мошенничества, в том числе мошеннического составления финансовой отчетности и незаконного присвоения активов. Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий, следует рассматривать только как примеры типичных ситуаций, с которыми сталкивается аудитор. Не все факторы могут иметь место при проведении конкретного аудита. Настоящий перечень не является исчерпывающим. Аудитор должен руководствоваться профессиональным суждением при рассмотрении указанных факторов риска как по отдельности, так и в совокупности, а также принимать во внимание существующие специальные средства контроля, направленные на снижение такого риска.

I. Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности

1. Факторы риска, относящиеся к особенностям руководства аудируемого лица и его влиянию на контрольную среду

Указанные факторы риска связаны со способностями руководства аудируемого лица, воздействием с его стороны, стилем руководства и отношением к средствам внутреннего контроля и процессу составления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

У руководства аудируемого лица имеется мотив для недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Возможными специфическими признаками этого являются следующие факты:

- большая часть доходов руководства аудируемого лица состоит из премий, опционов на акции и других материальных стимулов, размер которых во многом зависит от того, насколько успешно аудируемое лицо достигает неоправданно амбициозных целей в отношении результатов финансовой деятельности, финансового положения и поступления денежных средств;

- руководство аудируемого лица имеет неоправданно высокий интерес к поддержанию или увеличению цены акций аудируемого лица или к увеличению темпов роста доходности, которые обеспечиваются с помощью тенденциозных подходов к ведению бухгалтерского учета;

- руководство аудируемого лица берет обязательства по достижению аудируемым лицом заведомо завышенных и нереалистичных результатов;

- руководство аудируемого лица заинтересовано в применении ненадлежащих способов снижения доходов, отражаемых в финансовой (бухгалтерской) отчетности, для занижения налогооблагаемой базы.

Руководство аудируемого лица ненадлежащим образом относится к надежности средств внутреннего контроля и адекватности процесса составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Возможными специфическими признаками этого являются следующие факты:

- руководство аудируемого лица не может соблюдать надлежащие нормы корпоративного управления и этики либо следует ненадлежащим этическим принципам;

- в составе руководства аудируемого лица одно лицо или группа лиц занимает доминирующее положение при отсутствии компенсирующих средств контроля (например, надзора со стороны представителей собственника);

- руководство аудируемого лица не осуществляет надлежащим образом мониторинг важных средств контроля;

- руководство аудируемого лица оказывается не в состоянии своевременно исправлять известные существенные недостатки в средствах внутреннего контроля;

- руководство аудируемого лица ставит неоправданно амбициозные финансовые цели и задачи перед бухгалтерскими работниками;

- руководство аудируемого лица не реагирует на предложения и замечания контролирующих, надзорных и регулирующих органов;

- имеется тенденция найма руководством аудируемого лица ненадлежащих сотрудников для работы в области бухгалтерского учета, информационных технологий или внутреннего аудита.

Руководящие сотрудники, сфера ответственности которых не относится к финансовым вопросам, принимают в них излишне активное участие или занимаются выбором учетной политики либо определением важных оценочных показателей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Наблюдается большая текучесть кадров среди руководящих сотрудников, а также в составе коллегиальных органов управления аудируемого лица.

Существуют конфликты между руководством аудируемого лица и действующим или предшествующим аудитором. Возможными специфическими признаками этого являются:

- постоянные разногласия с действующим или предшествующим аудитором по вопросам бухгалтерского учета, аудита и финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- необоснованные требования к аудитору, в том числе неоправданное ограничение сроков проведения им аудита или составления аудиторского заключения;

- ограничение доступа аудитора к сотрудникам и информации или возможности общения аудитора с представителями собственника;

- доминирующее положение руководства аудируемого лица при общении с аудитором, особенно попытки оказать влияние на определение объема аудита.

Имелись в прошлом факты нарушения законодательства о ценных бумагах или жалобы, направлявшиеся в адрес аудируемого лица или его руководства, со ссылкой на факты недобросовестных действий или нарушение законодательства о ценных бумагах.

Практика корпоративного управления имеет недостатки или неэффективна, свидетельством чего является:

- отсутствие представителей собственника, независимых от руководства аудируемого лица;

- недостаточное внимание, уделяемое вопросам составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля со стороны представителей собственника.

2. Факторы риска, относящиеся к состоянию области деятельности аудируемого лица:

- введение новых нормативных требований, которые могут отразиться на финансовой стабильности или прибыльности аудируемого лица;

- высокий уровень конкурентной борьбы или насыщения рынка, сопровождающийся падением нормы прибыли;

- спад в отрасли, сопровождающийся растущим количеством случаев банкротства организаций и существенным спадом покупательского спроса;

- существенные и быстрые изменения условий предпринимательской деятельности в отрасли, в которой осуществляет деятельность аудируемое лицо (например, быстро изменяющиеся технологии или быстро устаревающая продукция).

3. Факторы риска, относящиеся к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности:

- неспособность учитывать денежные потоки в результате хозяйственной деятельности при отражении объема выручки или роста выручки;

- трудности в получении дополнительного капитала для выигрыша в конкурентной борьбе, в том числе недостаток средств для финансирования основных затрат на исследование и разработку, а также для финансирования капитальных вложений;

- значимые оценочные показатели, которые содержат значительную долю субъективных суждений или неопределенности либо подлежат существенному возможному изменению в ближайшем будущем, что подорвет финансовое положение аудируемого лица (например, максимальное погашение дебиторской задолженности, сроки признания доходов, реализуемость финансовых инструментов на основании крайне субъективной стоимостной оценки обеспечения или трудных для оценки источников погашения либо существенная отсрочка издержек);

- операции с аффилированными лицами, которые не относятся к обычному ведению хозяйственной деятельности;

- операции с аффилированными лицами, которые не подлежали аудиту или аудит которых осуществлялся другим аудитором;

- необычные или умышленно усложненные хозяйственные операции (особенно ближе к окончанию отчетного периода), проблематичные с точки зрения требования приоритета содержания перед формой;

- крупные операции со счетами в банках, с организациями или филиалами, расположенными в оффшорных странах или на территориях, при отсутствии достаточных обоснований этого с точки зрения порядка ведения хозяйственной деятельности;

- неоправданно усложненная организационная структура аудируемого лица, привлечение для ведения деятельности многочисленных юридических лиц, использование соподчиненности руководства аудируемого лица или заключение договоров без очевидной деловой цели;

- сложность при установлении организации или лица (лиц), реально контролирующих аудируемое лицо;

- необычно быстрый рост прибыли, значительно отличающийся от этого показателя в аналогичных организациях отрасли;

- значительная зависимость от изменения процентных ставок по кредитам;

- необычно высокая зависимость от долговых обязательств, недостаточная способность выполнить требования по погашению обязательств или наличие долговых контрактов, выполнение которых затруднительно;

- нереально агрессивный характер объема продаж или программ стимулирования прибыльности;

- угроза надвигающегося банкротства, ареста имущества или внешнего поглощения;

- негативные последствия в результате невозможности завершить какую-либо крупную (важную) хозяйственную операцию (например, объединение организаций или заключение договора), если в финансовой (бухгалтерской) отчетности будут отражены плохие результаты хозяйственной деятельности;

- плохое или ухудшающееся финансовое положение в результате гарантирования руководством аудируемого лица крупных сумм долговых обязательств.

II. Факторы риска недобросовестных действий, связанные с искажениями в результате незаконного присвоения активов

1.Факторы риска, связанные с подверженностью активов присвоению

- обращение крупных сумм наличных денег;

- особенности материальных запасов (например, сочетание небольшого размера с высокой стоимостью или повышенным спросом);

- существование легко реализуемых активов (например, денежных документов на предъявителя или драгоценных камней);

- наличие основных средств небольшого размера в сочетании с рыночной привлекательностью и отсутствием признаков определения владельца.

2. Факторы риска, связанные со средствами контроля:

- отсутствие надлежащего надзора со стороны руководства аудируемого лица (например, неоправданно редкие проверки удаленных мест ведения хозяйственной деятельности);

- отсутствие надлежащих процедур отбора и проверки кандидатов на замещение должностей, предполагающих доступ к активам, подверженным присвоению;

- отсутствие порядка в системе учета активов, подверженных присвоению;

- отсутствие надлежащего распределения обязанностей между ответственными сотрудниками или проведения регулярных независимых проверок;

- отсутствие соответствующей системы авторизации (разрешения и утверждения) руководством аудируемого лица хозяйственных операций (например, совершения покупок);

- недостаточная охрана и/или отсутствие средств, надежно препятствующих физическому доступу к денежным средствам, товарно-материальным запасам или основным средствам;

- отсутствие своевременного и надлежащего документирования операций;

- неиспользование права на очередной отпуск сотрудниками, исполняющими основные контрольные функции.

**1.4 Модифицированные процедуры в качестве реакции на оценку факторов риска, связанных с искажениями в результате недобросовестных действий**

Далее приведены примеры модифицирования процедур в качестве отклика на оценку факторов риска мошенничества. В частности, в этом стандарте представлены следующие конкретные примеры возможных откликов аудитора:

- посетить производственные помещения или провести тестирование без предварительного предупреждения (например, провести инвентаризацию в офисах или внезапный пересчет наличных средств);

- обратиться с просьбой о проведении инвентаризации ближе к концу года;

- провести аналитические процедуры проверки по существу на очень детальном уровне (например, сравнить объем продаж и себестоимость продаваемых товаров в разрезе объектов и производственных линий с ожиданиями аудитора);

- использовать методы с применением компьютеров (например, анализ данных для тестирования на предмет нахождения аномалий в генеральной совокупности);

- проверить целостность записей и операций, осуществленных на компьютере;

- провести поиск дополнительных аудиторских доказательств из внешних источников за пределами субъекта, в котором проводится аудит и т.д.

Аудитор руководствуется профессиональным суждением при отборе процедур аудита, которые можно считать надлежащими в данных обстоятельствах. Приведенные процедуры являются рекомендательными и могут быть ни самыми подходящими, ни необходимыми в каждом конкретном случае.

1) Профессиональный скептицизм. Он предполагает:

- дополнительное внимание при выборе характера и объема первичной документации, изучаемой в ходе проверки существенных хозяйственных операций;

- дополнительное внимание к разъяснениям и заявлениям руководства аудируемого лица относительно существенных аспектов.

2) Распределение обязанностей среди членов аудиторской группы

Знания, умения и способности членов аудиторской группы, на которых возложены важные обязанности в ходе аудита, должны соответствовать оценке аудитором уровня риска аудиторского задания. Кроме того, при планировании необходимо признавать риск возможного существенного искажения, появляющегося в результате недобросовестных действий, и учитывать квалификацию членов аудиторской группы, выполняющих соответствующую работу.

3) Учетная политика

Аудитор может принять решение более внимательно проанализировать принципы выбора и применения руководством аудируемого лица учетной политики, особенно в части признания доходов, оценки активов и капитализации затрат.

4) Средства внутреннего контроля

Аудитор не всегда может оценить риск системы внутреннего контроля на уровне ниже самого высокого. Это, однако, не означает, что аудитор должен отказаться от понимания всех составляющих системы внутреннего контроля, достаточного для планирования аудита. Такое понимание может иметь важное значение при дальнейшем изучении и рассмотрении особенностей средств внутреннего контроля (или факта их отсутствия), имеющихся у аудируемого лица для обнаружения факторов рисков недобросовестных действий. К этому следует добавить определение возможности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля противостоять попыткам руководства аудируемого лица обойти такие средства контроля.

5) Модификация характера, временных рамок и объема процедур.

Необходимость изменения характера выполняемых аудиторских процедур возникает в случае, когда требуется получить более надежные доказательства или дополнительную подтверждающую информацию (например, возникает необходимость в сборе большего количества доказательств из независимых внешних источников).Если у руководства аудируемого лица появляется мотивация для недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, то аудитор может, например, признать необходимым провести процедуры проверки по существу в отношении информации, относящейся к концу отчетного года, поскольку иначе контролировать дополнительный аудиторский риск, связанный с этим фактором, не представляется возможным. Объем применяемых процедур должен отражать оценку риска возможного существенного искажения, появляющегося в результате недобросовестных действий (например, в зависимости от конкретной ситуации может возникнуть необходимость увеличить объемы отобранных для выборочной проверки совокупностей или расширить аналитические процедуры).

Аудитор должен принять решение о том, следует ли менять характер (содержание) аудиторских процедур или следует менять их объем для обеспечения более надежного способа выявления факторов риска недобросовестных действий.

6) Особенности процедур, относящихся к конкретному остатку по счету бухгалтерского учета, группе однотипных хозяйственных операций и предпосылке подготовки бухгалтерской отчетности

Меры, принимаемые в результате оценки аудитором риска возможного существенного искажения, появляющегося в результате недобросовестных действий, зависят от типов или комбинаций факторов этого риска или выявленных аудитором условий совершения недобросовестных действий, а также от остатков по счетам бухгалтерского учета, групп однотипных хозяйственных операций и предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, с которыми связан повышенный риск. Если эти факторы или условия указывают на определенный риск, применимый к конкретным остаткам по счетам бухгалтерского учета или группам однотипных хозяйственных операций, то следует рассмотреть необходимость применения аудиторских процедур, направленных на исследование именно этих конкретных областей, которые в соответствии с профессиональным суждением аудитора должны будут снизить аудиторский риск до надлежащего уровня с учетом установленных факторов риска или условий совершения недобросовестных действий. Аудитор может осуществить следующие меры:

а) посетить производственные помещения аудируемого лица или провести процедуры проверки без предварительного предупреждения (например, провести инвентаризацию в производственных подразделениях, которые не были предупреждены о появлении аудитора, или провести внезапный пересчет наличных денег);

б) обратиться с просьбой о проведении инвентаризации товарно-материальных запасов ближе к концу года;

в) пересмотреть отдельные подходы к аудиту в текущем году по сравнению с аудитом прежних лет (например, связаться с основными клиентами и поставщиками аудируемого лица, направив им письменные запросы для подтверждения определенной информации, и установить с ними контакты в устной форме, направить запросы для подтверждения информации определенным сотрудникам этих организаций или искать дополнительную информацию иным путем по сравнению с тем, как это делалось ранее);

г) провести детальную проверку исправительных или корректирующих бухгалтерских записей аудируемого лица на конец квартала и конец года, более детально исследовать те из них, которые кажутся необычными с точки зрения содержания или величины числовых показателей;

д) в отношении крупных необычных хозяйственных операций, особенно появившихся к концу года, исследовать возможность участия в них аффилированных лиц, а также попытаться выявить источники финансовых ресурсов, обеспечивающих проведение указанных операций;

е) осуществить особенно тщательно аналитические процедуры (например, сравнить объемы продаж и себестоимость продаваемых товаров по производственным объектам и видам деятельности с величинами, рассчитанными по оценкам аудитора);

ж) провести беседу с сотрудниками, имеющими отношение к тем областям, которые вызывают обеспокоенность в части риска возможного существенного искажения в результате недобросовестных действий, чтобы проверить их понимание такого риска, а также того, способны ли имеющиеся средства контроля снизить такой риск и в какой мере;

з) в случае если другие независимые аудиторы проверяют финансовую (бухгалтерскую) отчетность одной или нескольких дочерних организаций аудируемого лица, рассмотреть возможность координации с ними работ по аудиту, необходимых для того, чтобы уделить достаточное внимание риску возможного существенного искажения в результате недобросовестных действий, возникающего в результате хозяйственной операции и деятельности таких организаций;

и) в случае использования выводов эксперта, специализирующегося на определенной части финансовой (бухгалтерской) отчетности, по которой существует большая вероятность риска искажения в результате недобросовестных действий, аудитор должен провести дополнительные процедуры, относящиеся ко всем или некоторым выводам эксперта, его методам и отмеченным им фактам, чтобы установить объективность результатов, а также рассмотреть возможность привлечения другого независимого эксперта для формирования выводов в таких принципиальных областях;

к) осуществить аудиторские процедуры для анализа отобранных начальных остатков по счетам бухгалтерского учета, взятых из ранее проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности, для того чтобы оценить, каким образом в предыдущие годы была получена информация, предполагающая применение оценочных значений и использование профессионального суждения бухгалтера;

л) провести аудиторские процедуры в отношении сверок взаиморасчетов с третьими лицами, подготовленных аудируемым лицом, в том числе на промежуточные даты;

м) использовать специальные методы аудита, осуществляемые с помощью электронно-вычислительной техники, например, анализ проверяемых данных на предмет нахождения необычных значений в генеральной совокупности (определение термина «генеральная совокупность» приведено в федеральном правиле (стандарте) №16 «Аудиторская выборка»);

н) проверить достоверность записей и операций, полученных при ведении бухгалтерского учета с помощью электронно-вычислительной техники;

о) провести поиск дополнительных аудиторских доказательств из внешних источников (вне местонахождения аудируемого лица).

7) Меры по поиску искажений в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности

Аудитор в ответ на оценку риска возможного существенного искажения, появляющегося в результате недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности, может принять следующие меры:

а) признание выручки;

б) инвентаризация материальных запасов;

в) проверка нестандартных бухгалтерских проводок.

8) Меры по поиску искажений, возникающих в результате присвоения активов

Различные обстоятельства неизбежно потребуют различных мер, применяемых аудитором. Как правило, действия аудитора в ответ на риск возможного существенного искажения в результате недобросовестных действий, связанных с присвоением активов, будут направлены на определенные обороты по счетам бухгалтерского учета и группы однотипных хозяйственных операций. Хотя ответные меры аудитора, приведенные в пунктах 6 и 7 могут применяться и при данных обстоятельствах, объем работы аудитора должен быть увязан с конкретной информацией об установленном риске, связанном с незаконным присвоением активов. Например, в тех случаях, когда существует высокая степень возможности присвоения конкретного актива, что может существенно отразиться на финансовой (бухгалтерской) отчетности, аудитор должен понять существующие процедуры контроля, относящиеся к предотвращению и обнаружению подобных случаев присвоения, и провести тесты надежности и эффективности таких средств контроля.

**1.5 Обстоятельства, указывающие на возможные недобросовестные действия или ошибку**

Обстоятельства указывающих на возможные недобросовестные действия или ошибку, приведенные ниже, следует рассматривать только в качестве примеров. Не все факторы могут иметь место при проведении конкретного аудита. Настоящий перечень не является исчерпывающим. В качестве обстоятельств, указывающих на возможное искажение, перечислены:

* Нереальные сроки проведения аудита, устанавливаемые руководством аудируемого лица;
* Нежелание руководства аудируемого лица обмениваться информацией с третьими лицами, в том числе с представителями кредитных организаций или сотрудниками государственных органов власти;
* Попытки руководства аудируемого лица ограничить объем аудита;
* Выявление важной информации, которая до этого не раскрывалась руководством аудируемого лица;
* Записи на счетах бухгалтерского учета, которые трудно или невозможно подтвердить в ходе аудита;
* Тенденциозное применение учетных принципов;
* Противоречивые или неудовлетворительные доказательства, предоставленные руководством или сотрудниками аудируемого лица;
* Бухгалтерская документация, оформленная необычным образом, например, наличие документов, исправленных или составленных вручную, при том, что обычно они подготавливаются средствами вычислительной техники;
* Предоставление аудитору информации с большим опозданием;
* В значительной мере не завершенные или неадекватные бухгалтерские записи;
* Хозяйственные операции, не подтвержденные документально надлежащим образом;
* Необычные по характеру, объему или сложности хозяйственные операции, особенно если они произошли ближе к концу отчетного года;
* Операции, которые не были отражены в учете надлежащим образом в результате общих или особых распоряжений руководства аудируемого лица;
* Значительные расхождения между данными аналитического и синтетического учета или между результатами пересчета (промера, взвешивания) объектов и данными учета, которые не были своевременно уточнены и исправлены;
* Неадекватные средства контроля компьютерной обработки данных (например, большое число ошибок при обработке данных, задержки в обработке результатов и подготовке отчетов);
* Существенные расхождения фактических данных с ожидаемыми (прогнозируемыми) значениями, раскрытыми в ходе выполнения аналитических процедур;
* Меньшее, чем ожидалось, количество получаемых подтверждений в ответ на разосланные запросы или выявление значительных расхождений в результате получения подтверждений;
* Отсутствие выверки счетов бухгалтерского учета;
* Суммы дебиторской задолженности, которые не погашаются в течение длительного времени и др.

Согласно Уголовному кодексу РФ мошенничество является одним из видов уголовных преступлений, в связи с чем квалифицировать некоторое деяние как мошенничество может только суд или следствие, но никак не аудитор. Поэтому в отечественном стандарте речь идет не о мошенничестве и ошибках, о преднамеренных и непреднамеренных искажениях отчетности. Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий, приведены Приложении 1.

Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности представляет собой результат преднамеренных действий (бездействия)персонала проверяемого экономического субъекта. Они совершаются в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности. Вместе с тем аудитору следует учитывать, что вывод о преднамеренных действиях (бездействии) персонала экономического субъекта, ведущих к появлению искажений в бухгалтерской отчетности, может быть сделан только уполномоченным на то органом. Понятие «преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности» соответствует рассматриваемому в ФСА №13 термину «мошенничество».

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности является результатом действий (бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта. Оно может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества. Понятие «непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности» соответствует рассматриваемому в данном федеральном правиле (стандарте) термину «ошибка».

Как преднамеренные, так и непреднамеренные искажения бухгалтерской отчетности у проверяемого экономического субъекта могут быть существенными (т.е. влияющими на достоверность его бухгалтерской отчетности в настолько сильной степени, что квалифицированный пользователь его бухгалтерской отчетности может сделать на основании такой отчетности ошибочные выводы или принять ошибочные решения) или несущественными.

**Глава 2. Аудиторская проверка операций с нематериальными активами**

**2.1 Цели, задачи проверки и источники информации**

Цель аудита: состоит в обосновании мнения о достоверности и полноте информации о нематериальных активах, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

Задачи аудита:

- изучить состав и структуру нематериальных активов по данным регистров бухгалтерского учета;

- подтвердить право собственности на объекты нематериальных активов;

- установить правомерность отражения в учете операций с нематериальными активами;

- подтвердить достоверность начисления и отражения в учете амортизации по нематериальным активам;

- оценить качество инвентваризации нематериальных активов.

Источники информации: Положение об учетной политике предприятия; договоры, подтверждающие передачу прав собственности на объекты нематериальных активов; авторские договоры; акты приемки-передачи нематериальных активов; протоколы о внесении амортизационных отчислений нематериальных активов в уставный капитал; карточки учета нематериальных активов; разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений; учетные регистры по счетам 04, 05, 91, 60, 76; Главная книга, баланс (ф.№1); отчет о прибылях и убытках (ф.№2); приложение к бухгалтерскому балансу (ф.№5), финансовая отчетность.

При проверке операций по учету нематериальных активов аудитору целесообразно использовать тест внутреннего контроля (Приложение 2), что позволяет оценить его надежность и скорректировать программу проведения проверки.

На предприятиях, где бухгалтерский учет автоматизирован аудитору необходимо выяснить:

- децентрализована ли компьютерная среда

- существует ли геграфическая разбросанность компьютеров

- правильно ли составлены бухгалтерские программы

- осуществояется ли кодирование паролей

- обеспечен ли внутренний контроль за функционированием системы компьютерной обработки учетных данных;

- является ли система автоматизации бухгалтерского учета лицензированной;

- обновляется ли программное обеспечение;

- осуществляется ли резервное хранение дискет (дисков).

**2.2 Нормативное регулирование операций с нематериальными активами**

Нормативное регулирование бухгалтерского учета нематериальных активов осуществляется на основании №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положения по бухгалтерскому учету ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов», утвержденного приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н, которое устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений).

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение следующих условий:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством РФ);

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее – контроль над объектом);

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

Таким образом, для того чтобы объект был отнесен к нематериальным активам, он должен:

– не иметь материально-вещественной (физической) структуры;

– может быть идентифицирован (выделен, отделен) от другого имущества;

– использоваться в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

– использоваться в течение длительного времени, т.е. срок полезного использования или обычного операционного цикла превышает 12 месяцев (более 12 месяцев);

– не предназначаться для последующей перепродажи;

– обладать способностью приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;

– иметь надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительное право у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения патента, товарного знака)).

К бухгалтерскому учету нематериальные активы принимаются по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от способа их поступления:

1. Приобретение за плату – фактические расходы на приобретение; суммы, уплачиваемые продавцу; суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением актива; регистрационные сборы, патентные пошлины; невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением актива; вознаграждения посредническим организациям; иные расходы.

2. Создание самой организацией – сумма фактических расходов на создание, изготовление (за исключением НДС и иных возмещаемых налогов).

3.Внесение в счет вклада в уставный капитал – денежная оценка, согласованная учредителями.

4. Получение по договору дарения – рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

5. Получение по договору мены – исходя из стоимости товаров, переданных или подлежащих передаче организацией.

6. Организационные расходы – в денежной оценке, согласованной учредителями.

7. Деловая репутация – разница между суммой, уплачиваемой продавцу, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому учету.

**2.3 Изучение и оценка систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций с нематериальными активами. План и программа проверки операций с нематериальными активами**

Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета нематериальных активов приведен в Приложении 2.

Аудиторская проверка учета нематериальных активов планируется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита организации. Примерное содержание общего плана аудита приведено в Приложении 3. Для разработки плана аудиторской проверки аудитору необходимо получить достаточное понимание процедур (средств) контроля. При этом аудитору следует учитывать информацию о наличии или отсутствии процедур контроля, полученную в ходе изучения контрольной среды и системы бухгалтерского учета, для определения необходимости дополнительного изучения этих процедур. Так как процедуры контроля находятся в тесной взаимосвязи с контрольной средой и системой бухгалтерского учета, некоторые знания относительно данных процедур могут быть приобретены в процессе изучения аудитором контрольной среды и системы бухгалтерского учета. В общем плане аудита описываются предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Он должен служить руководством в осуществлении программы аудита. Должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

Программа аудита определяет характер, временные рамки и объем запланированных процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Процедуры проверки приведены в программе аудита нематериальных активов (Приложение 4). Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа является необходимым 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 аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также 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. Аудиторскую программу следует составлять в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам, а также аналитические процедуры. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для 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.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы аудитор в процессе работы имел возможность делать ссылки на них в своих рабочих документах.

Программа аудита должна по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудит, так как планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с имеющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в программу аудита должны быть документально зафиксированы.

**2.4 Методика аудита операций с нематериальными активами**

Аудитор знакомится с основными положениями учетной политики организации, раскрывающими методологию учета нематериальных активов:

- способами начисления амортизационных отчислений (в целом или по каждому виду нематериальных активов);

- перечнями объектов нематериальных активов, по которым не производится начисление амортизации;

- утвержденными организацией формами первичных документов для учета нематериальных активов;

- сроками проведения инвентаризации нематериальных активов;

- документооборотом по учету НМА;

- перечнем счетов и субсчетов, используемых для учета операций с нематериальными активами.

Приступая к аудиторской проверке аудиторам следует учитывать, что к нематериальным активам, в соответствии с ПБУ 14/2000, могут быть отнесены следующие объекты:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;

- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;

- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;

- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;

- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

Помимо этого, к нематериальным активам могут относиться:

- организационные расходы в соответствии с учредительными документами частью вклада участников(учредителей) в уставный (складочный) капитал организации

- деловая репутация организации.

При принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной(физической) структуры;

- возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;

- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации

- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев

- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества

- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем

наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения патента, товарного знака и т.п.).

поскольку на практике операции с нематериальными активами на многих предприятиях бывают немногочисленными, аудиторские процедуры направлены, как правило, на сплошное изучение системы их учета.

В ходе проверки операций с нематериальными активами аудитор должен получить ответы на следующие вопросы:

- правильна ли классификация нематериальных активов на соответствующие группы

- своевременно ли приходуются и принимаются к использованию объекты нематериальных активов

- обоснован ли порядок начисления амортизации по вновь поступившим объектам нематериальных активов

- соблюдается ли график документооборота по учету нематериальных активов

- проводится ли инвентаризация объектов нематериальных активов.

Как правило, для получения ответов на эти вопросы аудиторы проводят тестирование, по итогам которого определяется, как относится на практике администрация к организации учета и обеспечению сохранности и эффективной эксплуатации нематериальных активов на предприятии.

В ходе проверки аудиторами производится изучение объектов нематериальных активов и документов, подтверждающих право собственности на них; проверка данных регистров учета нематериальных активов и сверка их со счетами Главной книги; проверка первичных документов по движению нематериальных активов с целью подтверждения наличия всех необходимых реквизитов, достоверности арифметических расчетов и соответствия осуществляемых операций действующему законодательству; анализ правильности начисления амортизации нематериальных активов и достоверности отражения ее на счетах бухгалтерского учета.

Особое внимание в ходе проверки должно уделяться правильности формирования первоначальной стоимости нематериальных активов с учетом способа их поступления на предприятие. Формирование первоначальной оценки нематериальных активов в зависимости от способа их поступления на предприятие приведены в таблице(Приложение 5).

Затраты, связанные с приобретением и созданием нематериальных активов носят капитальный характер и до принятия этих объектов на учет отражаются на счете 08 «Капитальные вложения» как долгосрочные инвестиции. Приобретение существующего НМА возможно на основании: авторского договора об использовании произведения; лицензионного договора; договора о передаче «ноу-хау»; учредительного договора.

Создание НМА осуществляется в рамках договора о создании произведения; договора о выполнении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (договор на выполнение НИОКР); договора о создании (передаче) научно-технической продукции. Аудитору следует провести экономико-правовую экспертизу данных договоров. Аудитор осуществляет проверку документального оформления принятия объекта нематериальных активов к учету – составление акта приемки-передачи (акта приемки) и карточки учета нематериальных активов ф.№ НМА-1 (правильность заполнения обязательных реквизитов, указание срока полезного использования, даты приема к учету (ввода в эксплуатацию, описание объекта; отражение первичных документов в регистрах бухгалтерского учета). После проверки юридического оформления договоров и первичных документов аудитор проводит арифметическую проверку первоначальной стоимости нематериальных активов.

Синтетический учет нематериальных активов осуществляется на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Синтетический учет нематериальных активов при журнально-ордерной форме ведется в журналах-ордерах 10,13 и в ведомости учета нематериальных активов №17. Аналитический учет ведется пообъектно.

Проверяя порядок начисления и учета амортизации нематериальных активов следует учитывать, что она относится на соответствующие счета учета затрат на производство по нормам, рассчитанным предприятием самостоятельно, исходя из срока полезного использования. Начисление амортизации по нематериальным активам (по которым начисляется износ) для целей бухгалтерского учета может производиться организацией:

- линейным способом исходя из норм амортизации, определенных на основе срока полезного использования нематериальных активов

- способом уменьшаемого остатка

- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Срок использования нематериальных активов можно определить как период, в течение которого их использование призвано приносить доход организации и служить для выполнения целей деятельности организации. Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Проверяя правильность расчета срока полезного использования нематериальных активов следует исходить из:

- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ

- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход). Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта. Срок полезного использования нематериальных активов должен утверждаться распоряжением или приказом руководителя организации.

- по нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на двадцать лет (но не более срока деятельности организации).

Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации.

Проверка арифметических подсчетов амортизационных отчислений за отчетный период проводится на основе выборки с учетом правил аудиторской выборки. Данная процедура может быть оформлена рабочим документом «Проверка отражения амортизационных отчислений по НМА».

По результатам отклонений аудитор проводит анализ по наиболее существенным отклонениям и оценивает влияние отклонений на достоверность отчетности. Аудитором могут использоваться и такие аналитические процедуры, как прогноз суммы амортизационных отчислений путем подсчета с использованием средней нормы амортизации и средней стоимости объектов нематериальных активов; сравнение сумм начисленной амортизации за несколько отчетных периодов и анализ выявленных разниц, учитывая наличие объектов нематериальных активов, а также влияние их поступления и выбытия.

Изучая структуру нематериальных активов аудитору необходимо обратить внимание на возможное ошибочное отнесение к нематериальным активам, например лицензий. Для этого необходимо составить подробный список нематериальных активов, принятых на учет экономическим субъектом с указанием срока полезного использования каждого объекта с указанием нормы амортизации и фактически начисленной амортизации. Эти данные подвергаются арифметической проверке, а состав нематериальных активов инвентаризации. Для осуществления внутреннего контроля за наличием и фактическим существованием нематериальных активов в организации должна проводиться инвентаризация нематериальных активов. Она проводится на основании приказа руководителя о проведении инвентаризации, инвентаризационной описи (ф.№ИНВ-1) «Инвентаризационная опись нематериальных активов», регистров синтетического учета по счету 04 «Нематериальные активы», Главной книги. По данным инвентаризационной ведомости проверяется правильность оформления инвентаризационных описей, наличие указанных первичных документов, подтверждающих права организации на использование нематериального актива, правильность и соответствие отражения НМА в ведомости и регистрах синтетического учета и Главной книге.

Используя процедуру прослеживания, аудитор проводит проверку тождественности показателей отчетных форм по НМА; данных отчетности и Главной книги; показателей Главной книги и регистров синтетического и аналитического учета. Схема проверки приведена ниже:

Таблица 1

Проверка тождественности показателей отчетных форм по нематериальным активам

|  |  |
| --- | --- |
| Бухгалтерский баланс (ф.№1) | Статья баланса «Нематериальные активы» |
| Главная книга | Сальдо по счету 04 | - | Сальдо по счету 05 |
| Регистры синтетического учета | Показатели регистров синтетического учета по счетам 04 и 05 |
| Регистры аналитического учета по счету 04 | Данные инвентарных карточек №НМА-1 |

Не менее важным разделом проверки является изучение правильности отражения в учете выбытия нематериальных активов. Нематериальные активы могут выбывать с предприятия:

1. в результате реализации
2. вследствие списания по причинам нецелесообразности дальнейшего использования
3. в результате безвозмездной передачи
4. как финансовые вложения в уставные капиталы других организаций
5. в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество)
6. при ликвидации нематериальных активов в результате аварий, стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств
7. списание нематериальных активов в результате выявленной недостачи, хищения
8. при передаче в доверительное управление и др.

Все операции, связанные с выбытием нематериальных активов отражаются с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». При этом следует учитывать, что убыток, возникающий при списании не полностью самортизированных нематериальных активов не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

В процессе проверки операций по выбытию аудитору необходимо дать оценку достоверности документирования операций, корреспонденции счетов и начисленным налогам.

Выявление в ходе проверки ошибки фиксируются в рабочей документации аудитора. Результаты проверки операций по учету нематериальных активов обобщаются в отчете аудитора. По каждому нарушению указываются: нормативный документ, требования которого нарушены; оценка существенности и значимости влияния выявленного нарушения на результаты деятельности организации и достоверность бухгалтерской отчетности. Обобщение результатов проверки может быть отражено в следующем рабочем документе:

Таблица 2

Результаты проверки нематериальных активов

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Нормативный документ, требования которого нарушены | Характер нарушения | Оценка нарушения | Влияние на результаты деятельности организации и достоверность отчетности | Рекомендации аудитора |
|  |  | сумма | В % к статье баланса |  |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |

**2.5 Типичные ошибки и нарушения в учете операций с нематериальными активами. Обобщение результатов проверки. Рабочие документы аудитора**

К наиболее типичным можно отнести следующие ошибки:

- неправомерное включение хозяйственных средств в состав нематериальных активов объектов учета (например, принятие к учету материальных носителей с результатами интеллектуальной деятельности, неисключительных прав на пользование результатами интеллектуальной деятельности)

- неправильное формирование первоначальной стоимости объектов нематериальных активов

- необоснованное определение срока полезного использования нематериального актива

- неправильное начисление амортизации по отдельным объектам нематериальных активов

- отсутствие первичных документов или оформление их с нарушением установленных требований

- отсутствие аналитического учета

- не проводится инвентаризация нематериальных активов перед составлением годовой бухгалтерской отчетности либо не соблюдаются сроки проведения инвентаризаций, установленные положениями учетной политики

- результаты инвентаризации не оформляются соответствующей унифицированной документацией; несвоевременно отражаются результаты инвентаризации в годовой бухгалтерской отчетности

- отнесение на себестоимость продукции амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов, используемым в непроизводственной сфере и учет их в расходах для целей налогообложения;

- нарушения методологии отражения операций выбытия нематериальных активов;

-отражение налоговых вычетов по НДС по неоплаченным и не принятым к учету объектов нематериальных активов;

- неначисление и неправильное определение НДС при реализации нематериальных активов и передаче по договору дарения;

- неудержание налога на доходы физических лиц при приобретении объекта нематериальных активов и др.

Единые требования к составлению рабочей документации в процессе аудита финансовой отчетности установлены Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности №2 «Документирование аудита». Согласно требованиям данного стандарта, аудиторская организация и индивидуальный аудитор должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами аудита. Рабочие документы аудитора подготавливаются аудитором и для аудитора, получаемые и хранимые им в связи проведением аудита. Они могут быть представлены в виде данных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме. Рабочие документы используются при планировании и проведении аудита, при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы, для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита. В рабочих документах следует отражать информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В них должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное мнение вместе с выводами по ним. В тех случаях, когда аудитор проводил рассмотрение сложных принципиальных вопросов или высказывал по каким-либо важным для аудита вопросам профессиональное суждение, в рабочие документы следует включать факты, которые были известны аудитору на момент формулирования выводов, и необходимую аргументацию.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым. Вместе с тем объем документации аудиторской проверки должен быть таковым, чтобы в в случае, если возникнет необходимость передать работу другому аудитору, не имеющему опыта работы по этому заданию, новый аудитор смог бы исключительно на основе данной документации (не прибегая к дополнительным беседам или переписке с прежним аудитором) понять проделанную работу и обоснованность решений и выводов прежнего аудитора.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами как:

- характер аудиторского задания;

- требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;

- характер и состояние систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица;

- необходимость давать указания работникам аудитора, осуществлять за ними текущий контроль и проверять выполненную ими работу;

- конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

Рабочие документы должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. Формы рабочей документации самостоятельно разрабатываются аудиторской организацией, если факты регулирующие аудиторскую деятельность в РФ не предписывают такие формы. Именно поэтому рекомендуется разработать в аудиторской организации типовые формы документации (например, стандартную структуру аудиторского файла рабочих документов, бланки, вопросники, типовые письма, обращения и др.). Такая стандартизация документирования облегчает поручение работы подчиненным и одновременно позволяет надежно контролировать результаты выполняемой ими работы.

Для повышения эффективности аудита допускается использовать в ходе проверки графики, аналитическую и иную документацию, подготовленные аудируемым лицом. В этих случаях аудитор обязан убедиться в том, что такие материалы подготовлены надлежащим образом.

Рабочая документация должна содержать все сведения, необходимые и достаточные для:

- составления аудиторского заключения по результатам аудита, проведенного аудиторской организацией;

- подтверждения того, что аудит проведен аудиторской организацией в соответствии с актами, регулирующими аудиторскую деятельность в РФ;

- осуществления аудиторской организацией контроля за ходом аудита;

- планирования аудита аудиторской организацией.

Рабочая документация должна содержать записи о планировании аудита, о характере, времени проведения и объеме выполненных процедур, выводы, сделанные на основе полученных в ходе аудита сведений. Все существенные вопросы, требующие профессионального суждения аудитора вместе с выводами, сделанными по этим вопросам подлежат отражению в рабочей документации.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;

- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;

- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;

- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;

- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;

- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;

- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;

- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;

- доказательства, подтверждающие что работа, выполненная работниками аудитора осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;

- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;

- подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;

- копии сообщений, направленных другим аудиторам, экспертам и третьим лицам и полученных от них;

- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;

- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;

- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные; обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;

- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

В случае проведения аудиторских проверок в течение ряда лет некоторые файлы рабочих документов (папки) могут быть отнесены к категории постоянных, обновляемых по мере поступления новой информации, но остающихся по-прежнему значимыми, в отличие от текущих аудиторских файлов (папок), которые содержат информацию, относящуюся в основном к аудиту отдельного периода. Рабочая документация должна создаваться своевременно: до начала, в ходе и по завершении аудита. К моменту представления аудиторского заключения экономическому субъекту вся рабочая документация должна быть создана и завершена оформлением. Она создается на бумажных, машинных или иных носителях, обеспечивающих сохранность сведений, содержащихся в ней, в течение времени, установленного для ее хранения в архиве.

Аудиторская организация вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащей ей рабочей документации любые действия, не противоречащие закону, иным правовым актам и профессиональной этике, а также не нарушающие права и охраняемые законом интересы экономического субъекта, в отношении которого проводился аудит, и других лиц.

Экономический субъект, в отношении которого проводился аудит и другие лица, включая налоговые и иные государственные органы не имеют права требовать от аудиторской организации предоставить рабочую документацию или ее копии полностью или в какой-либо части кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством РФ. Аудитору необходимо установить надлежащие процедуры для обеспечения конфиденциальности, сохранности рабочих документов, а также для их хранения в течение достаточного периода времени, исходя из особенностей деятельности аудитора, а также законодательных и профессиональных требований, но не менее 5 лет.

Примерное обобщение результатов проверки приведено в Приложении 6.

**Глава 3. Ситуационные задания**

**Задание**

Аудитором в ходе проверки отчетности за девять месяцев 2004 года проводится проверка учредительных документов и расчетов с учредителями ОАО «Атлант», зарегистрированного 1 декабря 2002 года. Объявленный в учредительных документах уставный капитал разделен на 1000 обыкновенных акций номиналом в 1000 руб. каждая, 500 из которых были размещены и оплачены на момент государственной регистрации ОАО. 1 февраля 2003 года были размещены 200 обыкновенных акций по цене 1200 руб./шт. и 300 акций по цене 40 долл. 1 марта 2003 года размещенные акции были полностью оплачены. По данным бухгалтерского учета чистая прибыль за первый год деятельности общества составила 200 000 руб. 1 июня 2003 года на общем собрании акционеров было принято решение о распределении прибыли: 100 000 руб. направлено на выплату дивидендов в долл. США. 1 июля 2003 года выплачены дивиденды акционерам. Все операции производились в долларах США. В бухгалтерском учете аудируемого лица сделаны следующие записи:

Таблица 3

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Корреспонденция счетов | Сумма, руб. | Содержание операции | Курс ЦБ РФ на дату операции |
| 1.12.2002 | Д75 К80 | 1000000 | задолженность учредителей по взносам в уставный капитал | 29,80 |
| 1.02.2003 | Д51 К75 | 500 000 | внесены средства учредителями … | 30,00 |
| 1.03.2002 | Д51 К75 | 240 000 | внесены средства учредителями … | 30,20 |
| 1.03.2002 | Д52 К75 | 362 400 | внесены средства учредителями … |  |
| 1.01.2003 | Д75К91 | 102 400 | разница между номинальной и оплаченной стоимостью акций | 31,00 |
| 1.06.2003 | Д84 К75 | 100 000 | начислены дивиденды акционерам | 31,40 |
| 1.07.2003 | Д75 К52 | 100 318,47 | выплачены дивиденды акционерам | 31,50 |

Сумма активов ОАО на отчетную дату составляет 2 500 000 руб., величина выручки за проверяемый период — 4 000 000 руб., прибыль до налогообложения — 250 000 руб.

Задание: на основании приведенных данных оцените соблюдение правил бухгалтерского учета и законодательства РФ аудируемым лицом, при необходимости, укажите допущенные ошибки и оцените их влияние на существенность показателей отчетности исходя из своего профессионального суждения и ориентиров, установленных внутренним стандартом аудиторской фирмы: существенным следует считать отклонения превышающие от 0,2% до 0,4% от суммы уставного капитала, по статьям отчета о прибылях и убытках от 1,5% до 3% прибыли, сформулируйте рекомендации руководству ОАО по данному разделу учета (с вариантами правильных записей).

# **Решение задания**

1 вопрос. При отражении операций по формированию уставного капитала нарушено ПБУ3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (Приказ Минфина РФ от 10.10. 2000г. №2н) по отражению суммы по оплате акций иностранным учредителям на дату учреждения акционерного общества и курсовой разницы, связанной с формированием уставного капитала организации (п.14 ПБУ 3/2000).

Вторым недочетом является то, что организация нарушила порядок отражения разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества, который определен действующим Планом счетов (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000г. №94н).

В соответствии с Законом «Об акционерных обществах», Законом «О валютном регулировании и валютном контроле» в учредительных документах вклад в уставный капитал должен быть оценен в иностранной валюте. Составленные бухгалтерские записи ОАО «Атлант» свидетельствуют о нарушении указанного порядка. Для этого необходимо правильно отразить проводки в бухгалтерском учете (Табл.4):

Таблица 4

Правильно отраженные проводки в бухгалтерском учете

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Дата | Корреспонденция счетов | Сумма, руб. | Содержание операции | Курс ЦБ РФ на дату операции |
| 1.12.2002 | Д75.1 К80 | 300000 | задолженность учредителей по взносам в уставный капитал | 29,80 |
| 1.02.2003 | Д52 К75.1 | 500 000 | внесены средства учредителями … | 30,00 |
| 1.03.2002 |  Д52 К75.1 | 240 000 | внесены средства учредителями … | 30,20 |
| 1.03.2002 | Д52 К75.1 | 362 400 | внесены средства учредителями … | 30,20 |
| 1.03.2002 | Д75.1К83 | 66 027 | курсовая разница между номинальной и продажной стоимостью размещенных акций |  |
| 1.03.2003 | Д75.1 К83  | 40000 | разница между номинальной и продажной стоимостью оплаченных акций |  |
| 1.06.2003 | Д91.2 К75.2 | 318,47 | начислена курсовая разница акционерам по расчетам по дивидендам  | 31,40 |
| 1.07.2003 | Д84 К75.2 | 318,47 | выплачена курсовая разница | 31,50 |

2 вопрос. Для оценки влияния допущенных организацией ошибок рассчитаем уровень существенности, используя для этого методику, определенную внутрифирменным стандартом аудиторской организации с учетом требований Правила (стандарта) №4 «Существенность в аудите».

Среднеарифметическое базовых показателей:

176 250 руб. (750 000: 4)

Наименьшее значение отличается от среднего на 85,8%:

(176 250 – 25 000): 176250

Наибольшее значение отличается от среднего на 58,9%:

(280 000 – 176 250) : 176 250

Наименьшее значение значительно отличается от среднего, а наибольшее – незначительно, поэтому отбросим наименьшее и определим новое среднеарифметическое:

(175 000 + 250 000 + 225 000): 3 = 226 667 руб.

Таблица 5

Определение единого показателя уровня существенности

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта, в руб. | Доля, в % | Значение,применяемое для нахождения уровня существенности, в руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Активы по балансу | 2 500 000 | 7 | 175 000 |
| Выручка от продаж | 4 000 000 | 7 | 280 000 |
| Прибыль до налогообложения | 250 000 | 10 | 25 000 |
| Затраты предприятия | 3 750 000 | 6 | 225 000 |
| Итого: | х | 20 | 705 000 |

Полученную величину округляем до 240 000 руб. и этот показатель используется в качестве значения уровня существенности.

Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:

(240 000 – 226 667): 226 667 х 100% = 5,8%,

что находится в пределах 20%.

Величина допущенной ошибки по учету курсовых разниц и разниц между продажной и номинальной стоимостью размещенных акций составляет 102 718,47 руб., то есть не превышает значение уровня существенности. Однако, поскольку эта ошибка связана с финансовым результатом и добавочным капиталом, то она существенно исказила прибыль до налогообложения (прибыль должна быть на 102 718,47 руб. меньше), а в балансе искажена также статья «Добавочный капитал» (не отражено увеличение этой статьи на 102 400 руб.

3 вопрос. Рекомендации руководству ОАО «Атлант»:

1. В соответствии с п. 14 ПБУ 3/2000 курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала при отражении задолженности по вкладу иностранного инвестора, должна быть отнесена на добавочный капитал, а не учитываться в составе прочих доходов.

Бухгалтерские проводки:

- на сумму задолженности иностранного учредителя по вкладу в уставный капитал акционерного общества после его государственной регистрации (исходя из номинальной величины вклада взнос в инвалюте должен быть определен в учредительных документах в 10 067,11 долл. США или 300 000 руб.):

10 067,11 х 29,80 = 300 000

Д – 75/1

К – 80 300 000 руб.(01.12.02г.)

- поступление от иностранного учредителя средств на валютный счет организации в счет вклада в уставный капитал 01.03.03г

Д – 52

К – 75/1 362 400 руб.(300 акц. х 40 х 30,20)

- курсовая разница на дату оплаты взноса (акций) 4027 руб. (10 067,11 х 30,20 = 304 027 – 300 000) и разница между продажной и номинальной стоимостью размещенных акций в сумме 62 400 руб. должна быть отражена согласно Плану счетов на счете 83:

Д – 75/1

К – 83 66 027 руб.

2.Разницу между продажной и номинальной стоимостью размещенных акций следует согласно Плану счетов относить на добавочный капитал. А не включать в состав прочих доходов, то есть разницу между продажной и номинальной стоимостью 200 акций по цене 1200 руб., оплаченных 01.03.03г., следовало отразить:

Д – 75/1

К – 83 40 000 руб.

3. Согласно п.13 ПБУ 3/2000 курсовую разницу по дебиторской задолженности учредителей, выраженную в инвалюте, следует переоценивать на 31.12.02г., то есть на дату составления отчетности.

4. Необходимо привести в соответствии с действующим законодательством учредительные документы акционерного общества.

5. Не нашла отражения в бухгалтерском учете курсовая разница по расчетам по дивидендам в сумме 318,47 руб. (п. 13 ПБУ 3/2000):

Д – 91/2

К – 75/2 318,47 руб.

Д – 84

К – 75/2 318,47 руб.

(составляется в случае, если аудит проводится после публикации бухгалтерской отчетности).

6. Рекомендуется внести исправления в бухгалтерскую и налоговую отчетность.

**Заключение**

В соответствии с Законом № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ. Достоверность – это степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет 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. Таким образом, главная цель аудита – дать объективные, реальные и точные сведения об аудируемом объекте. Несмотря на то, что мнение аудитора может способствовать росту доверия к финансовой отчетности, пользователь не должен принимать данное мнение ни как выражение уверенности в непрерывности деятельности аудируемого лица в будущем, ни как подтверждение эффективности ведения дел руководством предприятия. Аудитор не дает оценку соблюдения интересов собственников, акционеров, участников, это особая, самостоятельная форма контроля. И представляет собой независимую экспертизу и анализ финансовой отчетности хозяйствующего субъекта в целях определения ее достоверности, полноты и соответствия законодательству.

Данная курсовая работа рассматривает круг вопросов, связанных с ответственностью по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности и организацией аудита нематериальных активов. С моей точки зрения можно сделать следующие выводы:

1. Ответственность аудитора по рассмотрению мошенничества и ошибок имеет большое значение в аудите, т.к. его мнение влияет на достоверность бухгалтерской финансовой отчетности. Чем большее количество ошибок и фактов мошенничества будет обнаружено, тем меньше будет уровень существенности финансовой отчетности. Аудитору следует предложить руководству проверяемой организации внести в установленном порядке исправительные проводки по устранению замеченных нарушений. Поэтому чтобы определить их с наибольшей точностью, аудитор должен иметь соответствующий профессиональный уровень и квалификацию.

2. В настоящее время в имуществе предприятий неуклонно возрастает роль нематериальных активов. Это обусловлено волной поглощения одних предприятий другими, быстротой и масштабами технологических изменений, распространением информационных технологий, усложнением и интеграцией финансового рынка России. Вопросы методики и организации аудита данного вида имущества активно обсуждаются во всем мире. Можно смело сказать, что нематериальные активы – один из проблемных в настоящее время вопросов методологии аудита. Практическое использование нематериальных активов в экономическом обороте предприятий есть по сути процесс коммерциализации инновационной сферы, который условно можно свести к следующим стадиям. Первая стадия - это грамотная классификация объектов интеллектуальной собственности. Вторая стадия - это включение стоимости объектов нематериальных активов в состав имущества предприятий по подразделу 04 «Нематериальные активы» плана счетов РФ. Третья стадия - коммерциализация нематериальных активов. Все это превращает проблему нематериальных активов в одну из актуальных экономических и правовых проблем на данном этапе движения российской экономики в целом, и в частности, к цивилизованным рыночным отношениям.

По рассматриваемым темам сделаны выводы о необходимости дальнейшего изучения, а также улучшения состояния данных вопросов. Таким образом, актуальность данных тем определила выбор круга вопросов курсовой работы и логическую схему ее построения.

Теоретической и методологической основой проведения исследования явились законодательные акты, нормативные документы по темам работы.

Источниками информации для написания работы по темам «Ответственность по рассмотрению мошенничества и ошибок в ходе аудита финансовой отчетности» и «Аудиторская проверка операций с нематериальными активами» послужили базовая учебная литература, фундаментальные теоретические труды крупнейших мыслителей в рассматриваемых областях, результаты практических исследований видных отечественных и зарубежных авторов, статьи и обзоры в специализированных и периодических изданиях, посвященных данной тематике, справочная литература и прочие актуальные источники информации.

**Список использованных источников**

1. Гражданский кодекс

2. Налоговый кодекс

3. Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» от 07.08.01 г. № 119-ФЗ

4. Федеральный Закон «Об акционерных обществах» от 26.12.95 г. №208-ФЗ

5.Федеральный Закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 05.07.07 г. №127-ФЗ

6. Правило (стандарт) №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» Постановление правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

7. Правило (стандарт) №4 «Существенность в аудите» Постановление правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

8. Правило (стандарт) №6Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» Постановление правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

9. Правило (стандарт) №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» Постановление правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

10. Правило (стандарт) № 13 «Обязанности аудитора по рассмотрению ошибок и недобросовестных действий в ходе аудита». Постановление правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

11. Правило (стандарт) № 16 «Аудиторская выборка». Постановление правительства РФ от 23.09.2002 г. № 696.

12. ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Утверждено Приказом Минфина РФ от 10.10. 2000 г. №2н

13.ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». Утверждено Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. №91н 14. Адамс Р. Аудит. – М.:ЮНИТИ,2005

15. Андреев В.Д. Практический аудит.М.:Экономика, 2004

16. Андреев В.Д., Кисилевич Т.И., Атаманюк И.В. Практикум по аудиту. М.:Финансы и статистика, 1999

17. Аудит: Учебник для вузов /В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; под ред. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003

18. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. – М.: Информационно-издательский дом «Филин», 2002.

19. Бычкова С.М., Карзаева Н.Н. Аудит: ситуации, примеры, тесты. М.: Аудит, ЮНИТИ,1999

20. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит: Учебное пособие. М.:ИД ФБК-ПРЕСС, 2003

21. Ивашкевич В.Б. Этика поведения аудитора // Аудиторские ведомости. 2005. №3

22. Макарова Л.Г. Некоторые Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности: терминологический аспект // Аудиторские ведомости. 2005. №3.

23. Макарова Л.Г. Классификация внутренних стандартов аудиторских организаций // Аудиторские ведомости. 2001. №11.

**Перечень условных обозначений**

ДОЛЛ - ДОЛЛАР

НДС - НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

НИОКР - НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ И ОПЫТНО-

КОНСТРУКТОРСКИЕ РАБОТЫ

НМА - НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

ОАО - ОТКРЫТОЕ АКЦИОНЕРНОЕ ОБЩЕСТВО

ООО - ОБЩЕСТВО С ОГРАНИЧЕННОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТЬЮ

ПБУ - ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

РУБ. - РУБЛИ

РФ - РОССИЙСКАЯ ФЕДЕРАЦИЯ

США - СОЕДИНЕННЫЕ ШТАТЫ АМЕРИКИ

ФЗ - ФЕДЕРАЛЬНЫЙ ЗАКОН

ЦБ - ЦЕНТРАЛЬНЫЙ БАНК

ЭВМ - ЭЛЕКТРОННО-ВЫЧИСЛИТЕЛЬНЫЕ МАШИНЫ

**Приложение 1**

**Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестных действий**

|  |  |
| --- | --- |
| Факторы риска, связанные с искажениями в результате недобросовестного составления финансовой отчетности | Факторы риска, связанные с искажениями в результате незаконного присвоения активов |
| Факторы риска, относящиеся к особенностям руководства аудируемого лица и его влиянию на контрольную среду (руководство заинтересовано в применении ненадлежащих способов снижения доходов для занижения налогооблагаемой базы, руководство не реагирует на предложения и замечания контролирующих органов и т.п.) | Факторы риска, связанные с подверженностью активов присвоению (обращение крупных сумм наличных денег, особенности материальных запасов, существование легкореализуемых активов, наличие основных средств небольшого размера в сочетании с рыночной привлекательностью и отсутствием признаков определения владельца) |
| Факторы риска, относящиеся к состоянию области деятельности аудируемого лица (высокий уровень конкурентной борьбы, спад в отрасли, сопровождающийся ростом числа банкротств) | Факторы риска, связанные со средствами контроля (отсутствие надлежащего надзора со стороны руководства аудируемого лица, отсутствие надлежащего документирования операций) |
| Факторы риска, относящиеся к характеристикам хозяйственной деятельности и финансовой стабильности |  |

**Приложение 2**

**Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета нематериальных активов**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание вопроса или объект исследования | Содержание ответа (результат проверки) | Симв | Выводы и решения аудитора |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| **А. Внутренний контроль** |
| 11 | Определен ли круг материально-ответственных лиц, обеспечивающих сохранность и использование нематериальных активов? | Имеется приказ, заключены договоры с материально-ответст-венными лицами | У4 | Приказ и договоры отвечают установленным требованиям |
| 32 | Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность нематериальных активов? | Применяются пароли, ключи доступа по используемому программному обеспечению | У3 | Уточнить порядок использования патентов и товарных знаков и др. |
| 43 | Определены ли сроки проведения инвентаризации нематериальных активов в приказе по учетной политике и проводятся ли (и как часто) инвентаризации? |  Определены, проводится только в конце года инвентаризационной комиссией, назначенной руководителем | У2 | Слабый контроль. Необходимо провести сплошную инвентаризацию. |
| 54 | Каков порядок санкционирования операций по движению нематериальных активов? | Да  | У4 |  Риск контроля низкий |
| 65 | Проводятся ли проверки полноты и своевременности оприходования и ввода в эксплуатацию нематериальных активов? | Выборочно по первичным документам | У2 | Риск контроля высокий. Необходимо провести выборочную проверку. |
| 76 | Проверяется ли использование нематериальных активов по различным направлениям деятельности? | Не проверяется | У1 | Нет фактического контроля. Следует провести выборочную проверку. |
| **Б.Система учета** |
| 7 | Отвечают ли принятые на учет НМА установленным требованиям? | Да  | У4 | Обоснованно отнесение объектов к НМА |
| 8 | Производится ли классификация НМА на соответствующие группы? | Нет  | У1 | Возможны ошибки при начислении амортизации НМА |
| 9 | Обоснован ли порядок начисления амортизации по вновь поступившим объектам НМА? | Нет |  У1 | Проанализировать фактический порядок начисления амортизации |
| 10 | Разработаны ли схемы отражения на счетах движения НМА? | Определен только рабочий план счетов, схемы отсутствуют | У2 | Возможны ошибки в корреспонденции счетов |
| 11 | Определены ли состав и порядок формирования инвентарной стоимости объектов НМА? | Да | У3 | Уточнить их соблюдение на практике |
| 12 | Организован ли эффективный аналитический учет НМА, ведутся ли инвентарные карточки НМА? | Да  | У3 | Необходимо проверить соответствие данных карточек и инвентарной описи НМА |
| 13 | Соблюдается ли график документооборота по учету движения НМА? | Да  | У3 | Уточнить правильность оформления первичных документов |
| 114 | Выделяется ли НДС отдельной строкой во всех расчетно-платежных документах? | Да  | У3 | Учет НДС по приобретенным НМА достоверен |
| 115 | С какой периодичностью сверяются данные аналитического и синтетического учета НМА? |  В конце года | У2 | Не исключена вероятность ошибок в периодической отчетности |

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

**Приложение 3**

**Общий план аудита операций с нематериальными активами**

Проверяемая организация ООО «Вернисаж»

Период аудита С 01.01.2004 по 31.12.2004

Количество человеко-часов 300

Руководитель аудиторской группы Гончарова Н.Н.

Состав аудиторской группы Гончарова Н.Н., Мень И.К.

Планируемый аудиторский риск 3 %

Планируемый уровень существенности 2 %

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель | Примечание |
| 11. | Аудит наличия и сохранности нематериальных активов | В течение отчетного года | Гончаророва Н.Н.Меньнь И.К. | Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта. |
| 22. | Аудит движения нематериальных активов (проверка операций поступления, создания, списания, продажи и прочего выбытия нематериальных активов) | -//- | Гончарова Н.Н. |
| 33. | Аудит правильности начисления амортизации | -//- | Мень И.К. |
| 44. | Проверка правильности налогообложения по нематериальным активам | -//- | Гончарова Н.Н.Мень И.К. |

Руководитель аудиторской организации В.А. Золотова

Руководитель аудиторской группы Н.Н. Гончарова

**Приложение 4**

**Программа аудита операций с нематериальными активами**

Проверяемая организация ООО «Вернисаж»

Период аудита С 01.01.2004 по 31.12.2004

Количество человеко-часов 300

Руководитель аудиторской группы Гончарова Н.Н.

Состав аудиторской группы Гончарова Н.Н., Мень И.К.

Планируемый аудиторский риск 3 %

Планируемый уровень существенности 2 %

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудиторских мероприятий (процедур) | Период проведения | Исполнитель | Источники информации | Рабочие документы аудитора |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. | **Аудит наличия и сохранности нематериальных активов:** | В течение года | Гончарова Н.Н.Мень И.К. |  |  |
| 1.1 | Проверка создания комиссии по приемке нематериальных активов | Ежеквартально | Гончарова Н.Н. | Приказы, распоряжения |  |
| 1.2 | Проверка оформления договоров на приобретение нематериальных активов | Ежеквартально | Мень И.К. | Договоры, соглашения |  |
| 1.3 | Проверка оформления протоколов договорной цены | Ежеквартально | Гончарова Н.Н. | Протоколы, соглашения, приказы |  |
| 1.4 | Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки-передачи нематериальных активов | Ежеквартально | Мень И.К. | Акты приемки-передачи основных средств, инвентарные карточки, журналы регистрации |  |
| 1.5 | Оценка организации синтетического и аналитического учета нематериальных активов  | Ежеквартально | Мень И.К. | Первичные документы, учетные регистры, учетная политика |  |
| 1.6 | Проверка результатов последней инвентаризации нематериальных активов в бухгалтерии | В течение года | Гончарова Н.Н. | Инвентаризационные документы, первичные документы, учетные регистры |  |
| 1.7 | Проверка отражения в отчетности наличия нематериальных активов | Ежеквартально | Гончарова Н.Н. | Формы отчетности |  |
| 2. | **Аудит движения нематериальных активов** | В течение года | Гончарова Н.Н. |  |  |
| 2.1 | Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал | Ежеквартально | Гончарова Н.Н. | Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета |  |
| 2.2 | Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал нематериальных активов | Ежеквартально | Гончарова Н.Н. | Методики оценки, протоколы собраний учредителей |  |
| 2.3 | Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал нематериальных активов | Ежеквартально | Гончарова Н.Н. | Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс |  |
| 2.4 | Проверка фактического выбытия нематериальных активов | Ежеквартально | Гончарова Н.Н. | Протоколы, приказы, акты, регистры бухгалтерского учета, баланс |  |
| 2.5 | Проверка отражения в отчетности движения нематериальных активов | Ежеквартально | Гончарова Н.Н. | Формы отчетности |  |
| 3. | **Аудит правильности начисления амортизации** | В течение года | Мень И.К. |  |  |
| 3.1 | Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по нематериальным активам | Помесячно | Мень И.К. | Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс |  |
| 3.2 | Проверка объектов нематериальных активов, по которым не начисляется амортизация | Помесячно | Мень И.К. | Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, документы |  |
| 3.3 | Проверка объектов нематериальных активов, по которым начисляется ускоренная амортизация | Помесячно | Мень И.К. | Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, сметы |  |
| 3.4 | Проверка документов по начисленной амортизации нематериальных активов, которые вносятся в качестве вклада в уставный капитал | По мере внесения в уставный капитал | Мень И.К. | Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров |  |
| 3.5 | Проверка срока, с которого начинается и с которого заканчивается начисление амортизации нематериальных активов | Помесячно | Мень И.К. | Протоколы, справки, акты, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств |  |
| 3.6 | Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации нематериальных активов | Ежеквартально | Мень И.К. | Формы отчетности |  |
| 4. | **Проверка правильности налогообложения операций с нематериальными активами** | В течение года | Гончарова Н.Н. |  |  |
| 4.1 | Проверка правильности расчетов по НДС | По срокам налоговых платежей | Гончарова Н.Н. | Налоговый Кодекс (часть 2), гл.21 «НДС», баланс, декларация по НДС |  |
| 4.2 | Проверка правильности расчетов по налогу на имущество юридических лиц | По срокам налоговых платежей | Гончарова Н.Н. | Закон «О налоге на имущество юридических лиц», Инструкция МНС № 33 (в ред. посл. изменений), справки, расчеты |  |