**1. Сущность и цель аудита, пользователи финансовой отчетности**

**Аудит** – это осуществляемая на платной основе деятельность в виде независимой вневедомственной проверки аудиторами бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций экономических субъектов с целью установления их достоверности и соответствия совершаемым ими хозяйственным операциям законодательным и иным правовым актам РФ, а также деятельность по оказанию др. аудиторских услуг.

Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Цели и основные принципы, связанные с аудитом бухгалтерской отчетности»:

Под ***аудитом бухгалтерской отчетности*** понимается независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая своим результатом выражение мнения аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

***Целями аудита*** бухгалтерской отчетности являются формирование и выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта во всех существенных отношениях.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, позволяющие аудиторской организации с приемлемой уверенностью сделать выводы относительно:

а) соответствия бухгалтерского учета экономического субъекта документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;

б) соответствия бухгалтерской отчетности экономического субъекта тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта.

При аудите выражается мнение по поводу достоверности финансовой отчетности, это предпринимательская деятельность, предусматривающая независимость аудитора и добровольность его выбора клиентом, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним. Информация, к которой получает доступ аудитор, является строго конфиденциальной.

***Внутренний аудит*** дает информацию высшему звену управления всей организацией о ее финансово-хозяйственной деятельности, способствует созданию высокоэффективной системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, препятствующей возникновению нарушений, и подтверждает достоверность отчетов ее обособленных структурных подразделений.

Существующая система ***внешнего аудита*** направлена в первую очередь на защиту интересов владельцев предприятий и организаций, акционеров, участвующих в прибылях акционерного общества и контрагентов.

**2. Виды аудита, услуги, сопутствующие аудиту, этические принципы аудитора**

***Виды аудита:***

По отн-ю к польз-лям: внеш. (пров-ся АФ), внутр. (пров-ся штатными ауд-ми);

По хар-ру заказа: иниц-ный (по реш-ю рук-ва), обяз-ный (пров-ся согласно ФЗ);

По объектам А: общий, банковский, страховой, госуд-ный и пр.;

По назначению: А-т ФО (оценка дост-ти ФО), А-т на соотв-вие (нормам закона), налоговый, специальный (эколог-кий, операционный и др.);

По времени осущ-ния: первонач-ый, повторяющ-ся, оперативный;

По хар-ру проверки: Подтверждающий (проверка почти каждой хоз. о-ции), Системно-ориентированный (оценивается СВК), А-т, базирующийся на риске (углубленная проверка с выс-м риском).

***Сопутствующие аудиту услуги*** можно разделить на 2 группы.

К первой группе относятся *услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки*:

постановка бухгалтерского учета;

контроль ведения учета и составления отчетности;

контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;

консультационные услуги по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджменту, маркетингу, оптимизации налогообложения, регистрации, реорганизации и ликвидации предприятий;

подбор и тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта;

Ко второй группе относятся *услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки*:

ведение бухгалтерского учета;

восстановление бухгалтерского учета;

составление налоговых деклараций;

составление бухгалтерской отчетности.

Сопутствующие аудиту услуги *подразделяются также на*:

а) услуги действия (услуги по созданию документов, состав которых установлен в договоре с экономическим субъектом, ранее экономическим субъектом не созданных);

б) услуги контроля (услуги по проверке документов на предмет их соответствия критериям, согласованным аудиторской организацией с экономическим субъектом; контроль ведения учета и составления отчетности; контроль начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей; тестирование бухгалтерского персонала экономического субъекта);

в) информационные услуги (услуги по подготовке устных и письменных консультаций по различным вопросам; проведение обучения, семинаров, «круглых столов»; информационное обслуживание; издание методических рекомендаций и т.д).

***Профессиональные этические принципы аудита*** - это независимость, честность, объективность, профессиональная компетентность, добросовестность, конфиденциальность, профессиональное поведение.

*Независимость* — принцип аудита, заключающийся в обязательности отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношения по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц.

*Честность* — принцип аудита, заключающийся в обязательной приверженности аудитора профессиональному долгу, а также следовании общим нормам морали.

*Объективность* — принцип аудита, заключающийся в обязательности применения аудитором непредвзятого, беспристрастного и самостоятельного, не обусловленного каким-либо влиянием, подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию суждений, выводов и заключений.

*Профессиональная компетентность* — принцип аудита, заключающийся в том, что аудитор должен владеть необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим ему обеспечивать квалифицированное, качественное, отвечающее современным требованиям оказание профессиональных услуг. При этом аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий в соответствии с имеющимися лицензиями на осуществление аудиторской деятельности.

*Добросовестность* — принцип аудита, заключающийся в обязательности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей.

*Конфиденциальность* — принцип аудита, заключающийся в том, что аудиторы и аудиторские организации обязаны обеспечивать сохранность документов, не разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации.

*Профессиональное поведение* — принцип аудита, заключающийся в соблюдении приоритета общественных интересов и в том, что аудитор должен поддерживать высокую репутацию профессии и воздерживаться от совершения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии, нанести ущерб ее общественному имиджу.

**3. Формы предпринимательской деятельности в аудите. Ответственность аудиторов**

Аудиторской деятельностью ***имеют право заниматься*** физические лица - аудиторы и юридические лица - аудиторские фирмы независимо от вида собственности, в том числе иностранные и созданные совместно с иностранными юридическими и физическими лицами.

*Аудиторские фирмы регистрируются* как предприятия, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности, и могут иметь любую организационно-правовую форму, предусмотренную законодательством Российской Федерации, за исключением формы акционерного общества открытого типа.

*Физические лица*, прошедшие аттестацию, могут заниматься аудиторской деятельностью в составе аудиторской фирмы, заключив с ней трудовое соглашение (контракт), либо самостоятельно, то есть зарегистрировавшись в качестве предпринимателей.

Аудиторы, прошедшие аттестацию и желающие работать самостоятельно, а также аудиторские фирмы начинают свою деятельность после государственной регистрации в качестве субъекта предпринимательской деятельности, получения лицензии на осуществление аудиторской деятельности и включения в государственный реестр аудиторов и аудиторских фирм.

Аудиторы и аудиторские фирмы помимо проведения проверок могут оказывать услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского (финансового) учета, составлению деклараций о доходах и бухгалтерской (финансовой) отчетности, анализу хозяйственно-финансовой деятельности, оценке активов и пассивов экономического субъекта, консультированию в вопросах финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства Российской Федерации, а также проводить обучение и оказывать другие услуги по профилю своей деятельности.

Аудиторы и аудиторские фирмы ***не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью***, кроме аудиторской и другой, связанной с ней, деятельности.

***Профессиональная ответственность аудитора*** перед заказчиком может возникнуть при неисполнении или ненадлежащем исполнении аудитором его обязанностей, если это привело к убыткам заказчика.

Причины этого могут быть различны. Их можно разделить на группы:

1 группа — исходя из принятого в гражданском праве понятия неосторожной вины. Сюда можно отнести пропуск ошибки или другого искажения информации из-за невнимательности, неправильную оценку фактов вследствие недостаточной квалификации аудитора, неправильный подход к выборке, в результате которого необоснованно сужен охват контролируемой информации и сделаны неправильные выводы.

2 группа — исходя из принятого в гражданском праве понятия умышленной вины — намеренное искажение результатов проверки.

При этом претензии к аудитору могут возникнуть в том случае, если со стороны заказчика не было либо утаивания информации, либо предоставления недостоверной информации.

Если заказчик считает, что аудиторская проверка проведена неквалифицированно, он должен обратиться в орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности тому аудитору, который его проверял, с заявлением о назначении проверки качества аудиторского заключения. Эта проверка проводится за счет средств заказчика. В случае обнаружения неквалифицированного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам для заказчика или для государства, с аудитора (аудиторской фирмы) могут быть взысканы на основании решения суда или арбитражного суда по иску, предъявляемому органом, выдавшим лицензию:

а) понесенные убытки в полном объеме,

б) расходы на проведение перепроверки,

в) штраф.

Орган, выдавший лицензию, может также назначить проверку качества аудиторского заключения по собственной инициативе или по предложению прокурора. Такая проверка осуществляется за счет средств республиканского бюджета РФ.

Ответственность аудитора может возникнуть и при несоблюдении конфиденциальности информации (необеспечение сохранности документов, получаемых от заказчика, необеспечение сохранности документов, составленных аудитором в ходе проверки, разглашение содержания этих документов без согласия заказчика). При нарушении конфиденциальности информации у аудиторской организации может быть аннулирована лицензия, а если информация составляет коммерческую тайну, то может возникнуть уголовная ответственность. В уголовном кодексе не предусмотрена ответственность за недонесение о совершенном или готовящемся преступлении, поэтому аудитор не несет ответственность за не сообщение информации, полученной им в ходе проверки.

Аудиторская организация несет ответственность за качество и сроки оказания сопутствующих аудиту услуг согласно действующему законодательству, а также в соответствии с условиями договора, заключаемого между аудиторской организацией и экономическим субъектом.

Аудиторская организация полностью или частично освобождается от ответственности за качество оказываемых сопутствующих аудиту услуг и сроки их выполнения в случае предоставления ложной или неполной информации, а также за задержки в ее предоставлении со стороны экономического субъекта.

**4. Аттестация и лицензирование аудиторов и аудиторских организаций**

Работу по аттестации аудиторов и выдаче лицензий ведут ***Центрально-лицензионные комиссии***.

Генеральные лицензии выданы по следующим направлениям аудита:

Министерству финансов — на лицензирование аудита бирж, внебюджетных фондов, инвестиционных институтов и на лицензирование общего аудита;

Федеральной службе России по надзору за страховой деятельностью — на лицензирование аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования;

Центральному банку РФ — на лицензирование банковского аудита.

Квалификационный аттестат выдается по конкретному виду аудиторской деятельности: общему аудиту, банковскому аудиту, аудиту страховых организаций и т.д. Аттестацию проходят физические лица, желающие заниматься аудиторской деятельностью самостоятельно или в составе аудиторской фирмы.

***Критерии допуска к аттестации***:

1. Экономическое или юридическое образование (высшее или среднее специальное).

2. Стаж работы не менее трех лет из последних пяти в качестве аудитора, специалиста аудиторской фирмы, бухгалтера, экономиста, ревизора, руководителя предприятия, научного работника или преподавателя по экономическому профилю.

3. К аттестации не допускаются лица, осужденные приговором суда с применением наказания в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью в сфере финансово-хозяйственных отношений, в период отбывания ими наказания и в последующий период до снятия судимости.

Аттестация проводится на базе учебно-методических центров, с которыми заключают договоры Центральные лицензионные комиссии. ***Квалификационный аттестат выдается сроком на три года***. Действие квалификационного аттестата может быть продлено на 3 года с даты истечения первого срока его действия при условии:

1) подтверждения начала деятельности в качестве аудитора в течение 2 лет с момента аттестации;

2) подтверждения повышения квалификации в связи с изменением законодательства РФ;

3) отсутствия обоснованных претензий к аудитору со стороны налоговых органов, заказчиков, а также других аудиторов аудиторских фирм.

И аудиторская фирма, и аудитор-предприниматель могут проводить аудит с выдачей официального аудиторского заключения ***только при наличии лицензии***.

Лицензия на осуществление аудиторской деятельности выдается на основании соответствующего заявления с приложением:

а) для аудитора, работающего самостоятельно, - квалификационного аттестата и копии свидетельства о государственной регистрации;

б) для аудиторской фирмы - учредительных документов, копии свидетельства о государственной регистрации, сведений о ее руководителях, их заместителях и аудиторах, имеющих квалификационный аттестат.

Лицензии ***выдаются на осуществление***:

банковского аудита;

аудита страховых организаций;

аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;

общего аудита (аудита иных ***экономических субъектов).***

***Лицензии могут*** быть аннулированы:

если после выдачи лицензии обнаружен факт представления аудитором (аудиторской фирмой) недостоверных сведений;

если аудиторская деятельность не соответствует выданной лицензии;

в случае разглашения сведений, полученных в ходе аудита, третьим лицам без разрешения экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством;

после приговора суда в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;

при умышленном сокрытии аудитором (аудиторской фирмой) обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки экономического субъекта;

при неоднократном неквалифицированном проведении аудиторских проверок или оказании аудиторских услуг.

**5. Права и обязанности аудиторов и аудируемых лиц**

Выделяют 2 группы ***прав, которыми обладают аудиторы и аудиторские фирмы***.

*1. Право проводить аудиторские проверки с выдачей официального аудиторского заключения*. Его имеют:

а). Аудиторские фирмы, которые приобрели соответствующую лицензию и в которых не менее 51 процента доли уставного капитала принадлежит аттестованным аудиторам, при этом в штате аудиторской фирмы должно состоять не менее двух аттестованных аудиторов в области аудиторской деятельности, указанной в заявлении на выдачу лицензии. Аудиторская фирма не может иметь форму открытого акционерного общества, и должна быть включена в государственный реестр аудиторских фирм.

б). Физические лица — аудиторы, которые прошли аттестацию. В случае, если они занимаются аудиторской деятельностью самостоятельно, получив аудиторскую лицензию, аудиторы должны иметь свидетельство о государственной регистрации в качестве предпринимателя и должны быть включены в государственный реестр аудиторов.

*2. Права при взаимоотношениях с клиентом:*

1) самостоятельно определять формы и методы проверки;

2) проверять в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличии денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей;

3) получать по письменному запросу необходимую информацию от третьих лиц;

4) привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке аудиторов, работающих самостоятельно или в других аудиторских фирмах, а также иных специалистов (с согласия клиента);

5) отказаться от проведения аудита в случае непредставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации, а также в случае необеспечения государственными органами, поручившими проведение проверки, личной безопасности аудитора и членов его семьи при наличии такой необходимости.

Аудиторы и аудиторские фирмы ***не имеют права***:

1. Заниматься иной предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской, и связанной с ней.

2. Передавать полученные в ходе аудита сведения третьим лицам.

3. Проводить аудиторскую проверку, если имеется родственная, экономическая или иная зависимость между ними и клиентом.

***Аудиторы и аудиторские фирмы обязаны:***

а) предоставлять заказчику информацию о тех законодательных, инструктивных и иных материалах, которые, подтверждают правильность выводов аудиторов о наличии искажений;

б) неукоснительно соблюдать требования законодательства РФ при осуществлении аудиторской деятельности;

в) немедленно сообщать заказчику или государственному органу, поручившему провести аудиторскую проверку, о невозможности дальнейшего участия в ней в случае отсутствия соответствующей лицензии, при появлении причин, не позволяющих проводить проверку, а также о необходимости привлечения дополнительных аудиторов (специалистов);

г) квалифицированно проводить аудиторские проверки и оказывать иные аудиторские услуги;

д) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых ими в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия собственника (руководителя) проверяемого экономического субъекта, за исключением случаев, прямо предусмотренных законодательством РФ.

***Права заказчика:***

1. право самостоятельно выбирать аудиторскую организацию для проведения аудита;

2. экономические субъекты, имеющие в своем составе структурные подразделения и филиалы, имеют право поручить проведение аудита бухгалтерской отчетности данных подразделений и филиалов разным аудиторским организациям;

3. право получать от аудитора (аудиторских фирм) исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся: проведения аудита, прав и обязанностей сторон, нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы аудитора (после ознакомления с заключением);

4. право быть осведомленными о предполагаемом использовании аудиторскими организациями привлеченных сторонних специалистов (экспертов, аудиторов) и отказаться от их участия с предоставлением мотивированных возражений;

5. право по своему усмотрению передавать копии своих документов аудиторским организациям, проводящим аудит.

6. право обращаться в государственные органы, лицензирующие отдельные виды аудиторской деятельности, а также в исполнительные органы профессиональных аудиторских ассоциаций с заявлениями о нарушениях аудиторскими организациями законодательных и других нормативных актов, а также профессиональных этических принципов аудита.

Экономические субъекты, в отношении которых проводился аудит, не имеют права требовать от аудиторских организаций предоставления рабочей документации аудита или ее копий полностью или в какой-либо части, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации.

***Обязанности заказчика:***

а) создавать аудитору (аудиторской фирме) условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предоставлять всю необходимую документацию, давать по запросу аудитора разъяснения и объяснения в устной и письменной форме;

б) оперативно устранять выявленные нарушения установленного порядка ведения бухучета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;

в) своевременно оплачивать услуги аудиторских организаций, в том числе в случаях, когда выводы или рекомендации, изложенные в аудиторском заключении, не согласуются с точкой зрения руководства.

При оказании аудиторами сопутствующих услуг экономический субъект несет ответственность за соблюдение действующего законодательства, за полноту и юридическое оформление предоставляемых документов, за своевременность предоставления информации, а также за любые ограничения возможности осуществления аудиторской организацией своих обязательств.

**6. Обязательный аудит, критерии его проведения**

***Обязательный аудит*** проводится в случаях, установленных законом РФ.

Критерии, по которым бухгалтерская (финансовая) отчетность *подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке*:

1. Организационно-правовая форма экономического субъекта. По этому критерию обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат ОАО, независимо от числа их участников (акционеров) и размера уставного капитала.

2. Вид деятельности экономического субъекта: банки и др. кредитные учреждения, страховые организации и общества взаимного страхования, товарные и фондовые биржи, инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании), внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются предусмотренные законодательством РФ обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами, благотворительные и иные (неинвестиционные) фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц, и другие.

3. Источники формирования уставного капитала (уставного фонда) экономического субъекта. Экономические субъекты подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке, если в их уставном капитале (уставном фонде) имеется доля, принадлежащая иностранным инвесторам.

4. Финансовые показатели деятельности экономического субъекта.

Экономические субъекты, за исключением находящихся полностью в государственной или муниципальной собственности, подлежат обязательной ежегодной аудиторской проверке при наличии хотя бы одного из следующих финансовых показателей их деятельности:

объема выручки от реализации продукции, работ, услуг за год, превышающего в 500 тыс. раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда;

суммы активов баланса, превышающей на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законодательством РФ минимальный размер оплаты труда.

Кроме того, обязательный аудит может осуществляться по поручениям органа дознания, прокурора, следователя суда и арбитражного суда, связанным с находящимся в их производстве уголовным (арбитражным) делом, а также рассматриваемым ими материалом о нарушении законодательства.

**7. Профессиональные аудиторские объединения**

1. Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение - саморегулируемое объединение аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов, действующее на некоммерческой основе, устанавливающее обязательные для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности и профессиональной этики, осуществляющее систематический контроль за их соблюдением, получившее аккредитацию в уполномоченном федеральном органе. (п. 1 в ред. Федерального закона от 14.12.2001 N 164-ФЗ)

2. Профессиональное аудиторское объединение, удовлетворяющее указанным в пункте 1 настоящей статьи требованиям, членами которого являются не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций, вправе подать в уполномоченный федеральный орган заявление о своей аккредитации.

Для целей настоящего Федерального закона под аккредитацией в уполномоченном федеральном органе понимаются официальное признание и регистрация этим органом профессиональных аудиторских объединений. (в ред. Федерального закона от 14.12.2001 N 164-ФЗ)

Порядок получения аккредитации, отказа в выдаче и отзыва аккредитации, права и обязанности аккредитованных профессиональных аудиторских объединений определяются уполномоченным федеральным органом с учетом требований настоящего Федерального закона и рекомендаций совета по аудиторской деятельности.

3. Любая аудиторская организация и любой индивидуальный аудитор могут являться членами по крайней мере одного аккредитованного профессионального аудиторского объединения.

4. Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право:

участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности, проводимой уполномоченным федеральным органом;

в соответствии с квалификационными требованиями уполномоченного федерального органа разрабатывать учебные программы и планы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;

самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа проводить проверки качества работы аудиторских организаций или индивидуальных аудиторов, являющихся их членами;

по итогам проведенных проверок применять меры воздействия к виновным лицам и (или) обращаться в уполномоченный федеральный орган с мотивированным ходатайством о наложении взыскания на таких лиц; (в ред. Федерального закона от 14.12.2001 N 164-ФЗ)

ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче претендентам квалификационных аттестатов аудитора;

ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о приостановлении действия и аннулировании квалификационного аттестата аудитора в отношении своих членов;

ходатайствовать перед уполномоченным федеральным органом о выдаче, приостановлении действия и аннулировании лицензии в отношении своих членов;

обращаться в совет по аудиторской деятельности с предложениями по регулированию аудиторской деятельности;

содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в Российской Федерации;

защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, судах и правоохранительных органах;

разрабатывать и издавать литературу и периодические издания по аудиту и сопутствующим ему услугам;

представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов;

осуществлять иные функции, определенные уполномоченным федеральным органом.

5. При аннулировании лицензии на осуществление аудиторской деятельности аудиторской организации или индивидуального аудитора эта аудиторская организация или этот индивидуальный аудитор исключаются из состава всех аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, членами которых они состоят, без права повторного вступления как в эти аккредитованные профессиональные аудиторские объединения, так и в другие аккредитованные объединения на срок, установленный уполномоченным федеральным органом, но не более трех лет со дня аннулирования лицензии у данной аудиторской организации или данного индивидуального аудитора.

**8. Правила (стандарты) аудиторской деятельности**

Развитие аудита как за рубежом, так и в РФ привело к необходимости унификации аудиторской деятельности. В результате стали разрабатываться аудиторские стандарты, сначала в национальных рамках, затем в международном масштабе.

***Стандарты определяют*** требования к аудиторам, к общему подходу в отношении проведения аудиторской проверки, к отражению результатов проверки.

***Различают*** общие стандарты, рабочие или специальные стандарты (стандарты процесса аудирования) и стандарты отчетности (стандарты аудиторского заключения).

*Общие стандарты* определяют, кто должен проводить проверку, необходимость независимости, профессионализма, добросовестности, профессионального внимания.

*Специальные стандарты* содержат требования планирования проверки, контроля за работой участников аудиторской группы, изучения системы внутреннего контроля, достаточного обоснования выводов, формирования на их основе убедительного заключения.

*Стандарты отчетности* требуют от аудитора указывать, соответствуют ли проверяемые финансовые отчеты общепринятым бухгалтерским принципам, аудитор должен выразить свое мнение по поводу их достоверности или указать причины, по которым это мнение не может быть выражено. В аудиторском отчете (заключении) должны содержаться исчерпывающие сведения о характере аудиторской проверки и степени ответственности аудитора.

В России аудиторские правила (стандарты) стали разрабатываться с середины 90-х годов XX века, в 1996 году первые из них были одобрены Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Их требования являются обязательными при осуществлении аудита, предусматривающего подготовку официального аудиторского заключения, в других случаях их требования носят рекомендательный характер.

**9. Внутрифирменные аудиторские стандарты**

***Внутрифирменные аудиторские стандарты*** разрабатываются крупными аудиторскими фирмами и являются их интеллектуальной собственностью. Наличие внутрифирменных стандартов облегчает аудиторскую работу, повышает ее качество и унифицирует рабочую документацию фирмы.

Внутрифирменные аудиторские стандарты могут состоять из отдельных блоков, включающих в себя стандарты по внутренней структуре фирмы, организации ее деятельности, стандарты проверки правового обеспечения деятельности клиента, стандарты проведения аудита по отдельным разделам, стандарты по проверке экономических субъектов, обладающих общими признаками (малые предприятия, предприятия с иностранными инвестициями), стандарты по проверке предприятий отдельных отраслей и сфер деятельности.

Стандарты проведения аудита по отдельным разделам *включают в себя*:

вопросник или тесты по соответствующему разделу;

перечень аудиторских процедур и последовательность их проведения;

типовую схему проверки:

1. Перечень нормативных документов.

2. Состав первичных документов.

3. Регистры аналитического учета.

4. Регистры синтетического учета.

5. Формы, статьи и таблицы бухгалтерской отчетности, в которой отражается проверяемый показатель.

6. Описание альтернативных решений в случае их наличия.

7. Классификатор возможных нарушений.

**10. Структура аудиторской организации. Отбор клиентов аудит. фирмами**

Все аудиторские фирмы ***могут быть разделены на*** универсальные и специализированные.

*Универсальные* имеют несколько аудиторских лицензий, соответственно, большой объем и полный спектр реализуемых услуг и численность аудиторов от 10 человек и более.

*Специализированные* имеют лицензию только на один вид аудита и, как правило, сосредотачивают свое внимание на определенных видах работ и имеют численность аудиторов в пределах 10 человек.

***Аудиторы*** — физические лица, зарегистрированные как индивидуальные предприниматели, — обычно имеют одну лицензию и выполняют работу, какая им будет предложена, собственными силами.

Профессиональные сотрудники аудиторской организации с точки зрения функций, выполняемых в ходе аудита, могут быть разделены на следующие категории:

*Руководитель аудиторской организации* — это сотрудник, входящий в состав администрации и (или) собственников аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от имени этой организации и, как правило, аттестованный на право осуществления аудиторской деятельности по одной из аудиторских специализаций. Руководитель аудиторской организации обязан:

а) вести переговоры с руководством экономического субъекта;

б) назначать руководителя аудиторской проверки и комплектовать бригаду специалистов, направляемую на аудит экономического субъекта;

в) выражать мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности проверенного экономического субъекта, отраженное в аудиторском заключении.

*Руководитель аудиторской проверки* — это сотрудник аудиторской организации, которому поручено проводить проверку и руководить персоналом, занятым в аудиторской проверке конкретного экономического субъекта, и который в обязательном порядке аттестован на право аудиторской деятельности по аудиторской специализации, соответствующей требованиям конкретного аудиторского задания. Руководитель проверки назначается руководителем аудиторской организации и подотчетен ему. Руководитель аудиторской проверки несет ответственность:

а) за организацию и текущий контроль работы с конкретным экономическим субъектом;

б) за процедуру планирования работы (утверждает общий план и программу аудита);

в) за соответствие проводимого аудита и подготовленной по его результатам рабочей документации правилам (стандартам) аудиторской деятельности и внутрифирменным требованиям;

г) за доведение до сведения руководителя аудиторской организации основных результатов аудита, которые могут повлиять на содержание и выводы аудиторского заключения.

*Старший аудитор* является сотрудником аудиторской организации, которому поручено или может быть поручено в ходе данной аудиторской проверки руководить рядовыми участниками этой проверки и который, как правило, аттестован на право осуществления аудиторской деятельности по одной из аудиторских специализаций. Старший аудитор подотчетен руководителю аудиторской проверки и по отношению к нему является исполнителем. Старший аудитор несет ответственность:

а) за подготовку, непосредственное осуществление и документальное оформление результатов аудиторских процедур;

б) за организацию и контроль работы подотчетных ему рядовых участников проверки.

*Рядовой участник проверки* — это сотрудник, подотчетный старшему аудитору или непосредственно руководителю проверки и по отношению к данным лицам являющийся исполнителем. Рядовые сотрудники аудита несут ответственность за выполнение обязанностей, порученных им в ходе осуществления аудита.

Аудиторские организации, относящиеся к субъектам малого предпринимательства, могут иметь упрощенную двухуровневую систему управления: руководитель аудиторской организации, как правило, являющийся и руководителем проверки, и подчиненные ему рядовые участники проверки.

Аудиторы, работающие самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, несут ответственность за качество выполняемого аудита в соответствии с действующим законодательством.

Осн-ми процедурами ***отбора клиентов АФ*** явл-ся:

1) оценка хар-ра отрасли;

2) оценка цели ауд-й проверки у данного К и возможного исп-ния его рез-в;

3) выяснение особ-тей рук-лей;

4) предвар-я оценка потенциальной трудоемкости и сложности А, а также ауд-го риска;

5) оценка причины смены а-ров;

6) знак-во с оговорками прежних АЗ;

7) выяснение хар-ра и проблем взаимоотн-й с нал-ми органами, банками, партнерами, акц-ми и др. потреб-ми инф-ции, ФО потенц-го К;

8) получение рек-ций (от разл-х орг-ций, проф-лов и т.д.);

9) анал-кая проверка отч-ти;

10) предвар-е знакомство с сос-ем БУ и БО, а также с текущими и предстоящими проблемами потенц-го К;

11) оценка собственной способности АФ или а-ра к вып-ю работы с точки зр-я наличия соотв-го персонала, знания отрасли К и т.д.

**11. Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита**

***Письмо-обязательство*** направляется исполнительному органу клиента до заключения договора на проведение аудита во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора. Согласно ГК РФ это письмо, если оно составляется для разовых соглашений, является офертой. Оферта — это предложение заключить договор одной из сторон и ее акцепт (принятие предложения) другой стороной. Следовательно, клиент, получив письмо-обязательство, должен письменно подтвердить согласие на условия аудита, предложенные аудиторской организацией.

Если между клиентом и аудиторской организацией существует долгосрочный договор, в котором определены цель и масштаб аудита, то письмо-обязательство можно не составлять.

Письмо-обязательство должно содержать *следующие обязательные указания*:

*по условиям аудиторской проверки*

об объекте, цели, порядке аудита филиалов, подразделений, о том, должно ли аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента включать заключение о достоверности отчетности филиалов, подразделений, дочерних компаний;

о законодательных актах и нормативных документах, на основе которых проводится аудит;

о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита;

*по обязательствам аудиторской проверки*

о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;

об ответственности; обязательство по соблюдению коммерческой тайны;

о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок.

*по обязательствам экономического субъекта*

об ответственности за полноту и достоверность документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

об обеспечении свободного доступа к документации и информации, необходимой для проведения аудита;

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

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

Кроме того, по усмотрению аудиторской организации и в соответствии с пожеланиями клиента могут быть включены в текст письма: общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в российских и международных аудиторских организациях; примерный календарный план проведения аудита и состав группы аудиторов, направляемой на проверку; общая характеристика методов проверки; предложения об использовании услуг других аудиторов или независимых экспертов и т.д.

**12. Понимание деятельности экономического субъекта**

Исходя из существующей практики на стадии планирования аудитор подготавливает следующие документы:

*Описание бизнеса проверяемой организации* базируется на перечне факторов внутрихозяйственной деятельности и факторов, отражающих состояние конкретной отрасли финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и экономики страны в целом, влияющих на увеличение риска искажений. Изучая факторы, отражающие состояние конкретной отрасли финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и экономики страны в целом, аудитор должен указать, в каком состоянии находится отрасль бизнеса клиента (кризис, депрессия, подъем), как на нее влияет общее состояние экономики страны, возможность возникновения несостоятельности (банкротства) клиента. После этого надо описать особенности бизнеса данного клиента. В частности, аудитору следует указать цель создания фирмы, ближайшие перспективы ее развития.

*Описание системы бухгалтерского учета* должно включать схему документооборота, состав бухгалтерии, распределение обязанностей и ответственности между ее работниками, форму бухгалтерского учета с описанием особенностей ее применения, использование компьютеров с указанием на применяемую бухгалтерскую программу.

*В описании системы внутреннего контроля* следует указать наличие контролирующего органа (ревизионной комиссии, службы внутреннего контроля и т. д.) и его функции, обязанности руководства предприятия по обеспечению контроля. При этом аудитор должен обратить внимание на совмещение должностей, которые ведут к утрате контроля (кассир и бухгалтер).

*Экспресс-анализ отчетности проверяемой организации* включает в себя:

описание необычных сумм для данного типа статей отчетности и неожиданных соотношений между ними;

изучение статей отчетности в динамике;

расчет основных финансовых показателей;

заключение о возможности предприятия продолжать работу в будущем на основе расчета двух показателей: стоимости чистых активов и коэффициентов удовлетворительной структуры баланса.

**13. Договор в аудиторской деятельности. Оценка стоимости аудиторских услуг**

***Договор на проведение аудиторской проверки*** — это официальный документ, который регламентирует взаимоотношения аудитора с клиентом. От правильного и четкого составления договора во многом зависит качество и бесконфликтность проведения аудиторской проверки.

В новом Гражданском кодексе отражен новый вид договора: договор на возмездное оказание услуг. В качестве одного из видов договоров указаны аудиторские услуги. Особенностями этого договора являются:

*1. Понятие безвозмездного оказания услуг.* В отличие от договора подряда предметом ДВОУ является действие, а не результат. Так, в частности, по окончании аудиторской проверки составляется аудиторское заключение.

*2. Порядок исполнения договора.* В отличие от договора подряда исполнитель ДВОУ обязан выполнить услуги лично. Привлечение «субподрядчиков» возможно только с согласия клиента. Кроме того, при выполнении договора на аудиторскую проверку право оценивать ее качество заказчику не предоставлено. Такие права имеют орган, выдавший лицензию, после соответствующей перепроверки, а также арбитражный или третейский суд. Это одно из основных условий независимости аудиторской проверки.

*3. Оплата услуг.* Договор на аудиторскую проверку должен содержать обязательство заказчика об оплате работ вне зависимости от содержания аудиторского заключения. Кроме того, при решении вопроса об оплате надо предусмотреть распределение риска. Риск случайной невозможности исполнения договора, возникший по вине заказчика, несет заказчик. А услуги аудитора должны быть оплачены в полном объеме.

*4. Определение последствий невозможности достижения результатов работы.* Суть в том, что если возникли обстоятельства, за которые ни одна из сторон не отвечает, заказчик возмещает аудитору все расходы. Чтобы конкретизировать этот момент, надо согласовать возможную оплату исходя из количества и состава группы аудиторов и их почасовой оплаты.

*5. Обязательства сторон при одностороннем отказе от исполнения договора.* В ДВОУ и заказчик, и исполнитель могут это сделать. Но условием со стороны заказчика является оплата исполнителю фактически понесенных расходов, а со стороны исполнителя — полное возмещение заказчику убытков.

В договоре следует также определить сроки представления документов, оговорить возможность отказа от выражения мнения о достоверности отчетности в случае непредставления необходимых для проверки документов или увеличения времени проведения проверки и, соответственно, увеличения оплаты.

В договоре желательно предусмотреть предоплату (обычно от 50 до 100%), а также выделение клиентом отдельного помещения для работы аудиторов. В стоимость аудиторских услуг, если они выполняются юридическим лицом, включается НДС, что также надо отразить в договоре.

В договоре может быть предусмотрено при необходимости предоставление в распоряжение аудиторской группы работников фирмы-клиента для оказания помощи в отдельных участках работы, например, в проведении инвентаризации, в подборке договоров.

В договоре может быть предусмотрен также порядок обращения к руководству проверяемой организации за разъяснениями.

**14. Общая схема проведения аудиторской проверки**

Общая информация о проведении аудиторской проверки

От подписания договора до выдачи аудиторского заключения

Работа с организацией, желающей провести аудиторскую проверку, состоит из следующих этапов:

Этап 1. Предварительное определение стоимости аудиторских услуг

Перед непосредственным заключением договора производится определение стоимости аудиторских услуг для каждого клиента индивидуально, исходя из предполагаемой продолжительности проведения всего комплекса работ и сложности проверки.

Время, необходимое для проведения качественной проверки, зависит от степени сложности финансово-хозяйственной деятельности, объема выручки организации и количества и качества первичной документации. Поэтому, чтобы определить предварительную стоимость проверки организации, рекомендуем заполнить Опросный лист 38.0 Кб и прислать его к нам по факсу +7 (495) 956-16-98 или электронной почте info2@urinform.ru .

После этого наш эксперт выезжает к заказчику и на месте обсуждает ситуации, которые наиболее важны в текущий момент и на которые, по мнению заказчика, необходимо обратить особое внимание при проведении аудита. Эксперт анализирует объем первичной документации и иные необходимые данные, проводит окончательную оценку стоимости проведения аудиторской проверки. Выезд осуществляется бесплатно.

Этап 2. Подписание договора

После определения стоимости услуг между сторонами подписывается Договор на проведение аудиторской проверки (образец)42.0 Кб.

В договоре можно предусмотреть проверку финансово-хозяйственной деятельности заказчика, как по итогам отчетного года, так и по итогам каждого квартала или по полугодиям. Налоговые риски заказчика сводятся к минимуму, если аудиторская проверка осуществляться поквартально или по полугодиям.

Этап 3. Проведение аудиторской проверки

На проверку выезжает аудитор или бригада специалистов, которые тщательно проверяют:

соответствует ли финансовая схема работы предприятия применяемой системе налогообложения;

правильно ли рассчитаны налоги;

соблюдение действующего законодательства и нормативных актов;

правильность оформления первичных документов;

правильность ведения бухгалтерского и налогового учета;

правильность формирования финансовых результатов и отчетности.

В отчете Вы получите рекомендации по устранению ошибок.

Дополнительно, по согласованной стоимости, возможен анализ управленческого учета.

Этап 4. Отчет о результатах аудиторской проверки. Аудиторское заключение

Отчет о результатах аудиторской проверки содержит описание выявленных нарушений, в том числе, приводятся конкретные примеры, указываются требования нормативных актов и даются подробные рекомендации по внесению исправлений, как в бухгалтерском, так и в налоговом учете.

Отчет высылается заказчику по электронной почте или с курьером - это, как правило, рабочий экземпляр для главного бухгалтера и руководителя. Но работа аудитора на этом не заканчивается - иногда главный бухгалтер находит отсутствующий документ или, убедившись, что ошибся, исправляет ошибку, но просит аудитора проверить, правильность исправления. Либо необходимо доработать типовой документ (приказ, договор, формулировка в учетную политику и т.п.). Во всех этих случаях аудитор ведет работу уже по корректировке Отчета, и так до тех пор, пока Отчет не будет принят клиентом.

В отчете отражается:

1. Методика проведения аудита.

2. Соблюдались ли в проверяемом периоде основные принципы бухгалтерского учета, насколько полно раскрыта учетная политика организации.

3. Подтверждаются ли данные бухгалтерской отчетности данными регистров бухгалтерского учета.

4. Проверка всех участков учета, начиная от основных средств и заканчивая нераспределенной прибылью.

5. Соблюдалась ли установленная методика составления деклараций по налогу на добавленную стоимость - имеется ли соответствие данных представленных в проверяемом периоде деклараций данным книг покупок, книг продаж, регистров бухгалтерского учета.

6. Обеспечен ли учет прямых, косвенных, внереализационных расходов и расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, налажен ли при необходимости раздельный учет, подтверждаются ли данные расчета налоговой базы по налогу на прибыль данными регистров налогового учета, правильно ли составлена декларация по налогу на прибыль и иные налоговые декларации.

7. Правильно ли производился расчет себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) за проверяемый период.

**15. Планирование аудита**

***Планирование аудиторской проверки*** производится в 3 этапа.

*1 этап* — предварительное планирование, которое производится на этапе выбора клиента; по результатам этой работы аудиторской проверки может вообще не быть, если обнаружится высокий уровень внешнего риска.

*2 этап* — разрабатывается общий план аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита. При расчете сроков проверки следует учесть реальные трудозатраты, уровень существенности и аудиторский риск. В общем плане рекомендуется предусмотреть:

а) численность и квалификацию аудиторов в аудиторской группе;

б) распределение аудиторов в соответствии с их профессиональными качествами и должностными уровнями по конкретным участкам аудита;

в) инструктирование всех членов команды об их обязанностях, ознакомление их с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта, а также с общим планом аудита;

г) контроль руководителя группы за выполнением плана, качеством работы членов группы, за ведением ими рабочей документации и надлежащим оформлением результатов аудита;

*3 этап* — составляется аудиторская программа, определяющая объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она является, с одной стороны, подробной инструкцией, с другой стороны — средством контроля качества.

Каждая аудиторская процедура в программе должна иметь свой номер или код, на который будет ссылаться аудитор в рабочих документах. Программа должна содержать тесты для проверки функционирования СВК и выявления недостатков в ней и программу аудиторских процедур по существу.

При составлении программы аудита следует выявить наиболее важные участки проверки, имеющие определяющее значение для финансово-хозяйственной деятельности фирмы и для формирования результатов ее деятельности. Кроме того, есть участки, проверка которых производится в любой организации (кассовые и банковские операции, расчеты по заработной плате). При этом в программе следует обосновать применение выборки.

По окончании процесса планирования общий план и программа должны быть документально оформлены и завизированы. Процесс планирования достаточно трудоемок, его 2-й и 3-й этапы могут занимать до 30% времени, затраченного на аудит. Поэтому время на его проведение должно предусматриваться бюджетом работ и оплачиваться клиентом.

При планировании должны быть соблюдены *его общие принципы*: комплексность, непрерывность, оптимальность. Принцип комплексности предполагает взаимную увязку и согласованность всех этапов планирования. Принцип непрерывности выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования со сроками. Принцип оптимальности — следует разработать несколько вариантов плана и затем выбрать оптимальный.

**16. Существенность в аудите**

Под **уровнем существенности** понимается то предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

При нахождении абсолютного значения уровня существенности аудитор должен принимать за основу наиболее важные показатели, характеризующие достоверность отчетности экономического субъекта, подлежащего аудиту, далее называемые базовыми показателями бухгалтерской отчетности. Набор этих базовых показателей может быть различен в зависимости от отраслевых особенностей деятельности предприятий.

Далее аудиторская организация устанавливает допустимую долю (%) отклонений от базовых показателей (для одних, наиболее значимых — 2%, для менее значимых 5%, 10% и т.п.).

Система базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности оформляется документально и применяется на постоянной основе. Для аудиторских фирм такой документ должен быть утвержден решением исполнительного органа аудиторской фирмы.

Можно рассчитать как единый показатель уровня существенности для данной конкретной проверки, так и набор разных значений уровня существенности, каждый из которых должен быть предназначен для оценки какой-то определенной группы счетов бухгалтерского учета, статей баланса, показателей отчетности.

Значение уровня существенности для данной аудиторской проверки должно быть определено по завершении этапа планирования аудиторской проверки. Полученное значение уровня существенности должно быть в обязательном порядке зафиксировано в общем плане аудита.

При проведении аудиторской проверки аудитор находит искажения, определяет их суммарную величину применительно к какому-либо базовому показателю, сравнивает эту суммарную величину с соответствующим показателем уровня существенности и делает вывод о влиянии найденных нарушений на бухгалтерскую отчетность.

**17. Аудиторский риск и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом**

***Аудиторский риск*** означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать не выявленные существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности, или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудитор обязан изучать эти риски в ходе работы, оценивать их и документировать результаты оценки. При оценке рисков аудитор обязан использовать не менее трех следующих градаций: а) высокий; б) средний; в) низкий.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках рисков, чем три вышеупомянутые, либо об использовании для оценки рисков количественных показателей (процентов или долей единицы).

Аудитор при проведении аудита должен предпринять необходимые меры для того, чтобы снизить аудиторский риск до разумного минимального уровня.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов:

а) внутрихозяйственный риск;

б) риск средств контроля;

в) риск необнаружения.

Для анализа составляющих представим аудиторский риск в виде упрощенной предварительной модели: ПАР= ВХР•РК•РН,

где ПАР *—* приемлемый аудиторский риск (выражает меру готовности аудитора признать тот факт, что финансовая отчетность может содержать существенные ошибки после того, как уже завершен аудит и дано положительное аудиторское заключение);

ВХР *—* внутрихозяйственный риск (выражает вероятность существования ошибки, превышающей допустимую величину, до проверки системы внутрихозяйственного контроля);

На уровень внутрихозяйственного риска имеют влияние следующие факторы:

* + правовая среда, нормативное регулирование;
  + чёткость руководства и бухгалтерского персонала;
  + опыт и квалификация бухгалтерского персонала;
  + возможность внешнего давления на персонал в целях достижения определённых показателей;
  + возможность контроля за деятельностью организации.

РК *—* риск контроля (выражает вероятность того, что существующая ошибка, превышающая допустимую величину, не будет ни предотвращена, ни обнаружена в системе внутрихозяйственного контроля);

РН *—* риск необнаружения (выражает вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры и подлежащие сбору доказательства не позволят обнаружить ошибки, превышающие допустимую величину).

Также следует отметить, что аудитор обязан принимать во внимание, что между уровнем существенности и степенью аудиторского риска имеется обратная зависимость:

а) чем выше уровень существенности, тем ниже общий аудиторский риск;

б) чем ниже уровень существенности, тем выше аудиторский риск.

**18. Аудиторская выборка**

***Аудиторская выборка*** – отобранные по опред-м правилам эл-ты для формир-я проверяемой совок-ти в виде отдельных док-в, записей и т.п.

***Выборочная проверка*** – вид несплошного наблюд-я. Она м.б. *2-х видов*: на соотв-вие (атрибутивная); по сущ-ву (колич-ная).

Задача проверки на соотв-е – установить, часто ли в проверяемом отчетном периоде нарушались нормы внут-го контроля. Примером атриб-й выборки м. служить проверка такого эл-та внут-го контроля, как санкционир-е рук-вом п/п-я оплаты счетов-фактур на покупку мат-х ценностей, оплату услуг сторонних орг-ций, сличение поступающих на п/п-е мат-х ценностей по наим-ям, кол-ву и кач-ву в натуре с данными сопровождающих их док-в и др.

Задача проверки по сущ-ву сост-т в измер-и нарушений внут-го контроля в стоимостном выр-ии. Примером колич-ной проверки м. служить подтверждение сальдо счетов БУ, записей в перв-х док-х, получение подтверждений от 3-х лиц, анализ пок-лей ХД-ти.

3. Порядок построения выборки

3.1. Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100 % объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности. Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки.

3.2. При выработке порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь эти цели. Затем аудитор должен определить возможные ошибки, оценить необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных.

3. 3. Аудиторская организация должна определить изучаемую совокупность таким образом, чтобы она соответствовала целям аудита. Совокупность должна состоять из набора единиц, которые могут быть идентифицированы определенным образом. Аудиторская организация проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективным и экономным образом, позволяющей ей достичь поставленных целей аудита.

3.4. При проведении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы ("подсовокупности"), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудиторской организации.

3.5. При определении объема (размера) выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

3.6. Риск выборки заключается в том, что мнение аудитора по определенному вопросу, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения по тому же самому вопросу, составленному на основании изучения всей совокупности.

Риск выборки имеет место как при тестировании средств системы контроля, так и при проведении детальной проверки верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. В аудиторской практике различают риски первого и второго рода для тестов системы контроля и проверки верности оборотов и сальдо по счетам.

**19. Контроль качества работы аудиторов**

***Система контроля качества работы*** аудиторской организации *должна включать*:

а) соблюдение профессиональными сотрудниками аудиторской организации требований независимости, честности, объективности, конфиденциальности и профессиональной этики;

б) укомплектование аудиторской организации профессиональными сотрудниками, обладающими знаниями, умениями и навыками, необходимыми для надлежащего выполнения ими своих обязанностей;

в) поручение аудиторских заданий профессиональным сотрудникам, квалификация которых соответствует особенностям этих заданий;

г) выполнение всех видов работ в ходе аудита на основе направляющих указаний, текущего контроля и проверки выполненной работы таким образом, чтобы это отвечало необходимым требованиям качества;

д) получение сотрудниками при недостатке опыта или знаний в конкретных обстоятельствах соответствующих консультаций как внутри аудиторской организации, так и вне ее;

е) разработку и применение в аудиторских организациях на постоянной основе процедуры подбора и отклонения клиентов;

з) принятие необходимых мер в отношении сотрудников аудиторской организации в случаях невыполнения или ненадлежащего выполнения ими возложенных на них обязанностей.

Руководитель аудиторской организации обязан утвердить до начала аудита руководителя и старших аудиторов конкретной проверки, что должно быть отражено в общем плане аудита. Руководитель проверки и старшие аудиторы обязаны проанализировать профессиональные способности рядовых участников проверки, спланировать работу, которая может быть им поручена, и определить специфику и объем направляющих указаний, текущего контроля и проверок выполненных работ.

*Текущий контроль работы* исполнителей состоит из руководящих указаний, которые должны соответствовать общему плану аудита, включая расчеты затрат времени на проведение аудита, и программе аудита, а также проверки выполненной работы. Профессиональные сотрудники, осуществляющие текущий контроль, выполняют следующие функции в ходе аудита:

а) проверяют, обладают ли исполнители необходимыми знаниями для выполнения порученной работы;

б) проверяют, понимают ли исполнители соответствующие направляющие указания;

в) выясняют, соответствует ли выполняемая работа общему плану аудита и программе аудита;

г) выявляют существенные проблемы, связанные с бухгалтерским учетом и аудитом, встречающиеся в ходе аудита, дают им оценку и принимают в связи с этим в пределах своих полномочий решения о корректировке общего плана аудита и программы аудита;

д) принимают в пределах своих полномочий решения, основанные на профессиональном суждении аудитора, в случаях, когда однозначно и жестко определить порядок действий аудитора не представляется возможным, либо принимают решения о необходимости прибегнуть к консультациям.

При проверке результатов следует основное внимание уделять следующим вопросам:

а) выполнялась ли работа в соответствии с программой аудита;

б) документировались ли надлежащим образом проделанная работа и ее результаты;

в) все ли существенные замечания, возникшие по ходу проверки, были прояснены и нашли отражение в выводах аудитора;

г) достигнуты ли цели соответствующих аудиторских процедур;

д) вытекают ли сделанные аудитором выводы из полученных им результатов и служат ли результаты работы основой для мнения аудитора.

В ходе аудита сотрудники, отвечающие за проверку результатов работы, обязаны регулярно выполнять следующие действия:

а) следить за ходом выполнения общего плана аудита и программы аудита;

б) производить оценки внутрихозяйственного риска, риска средств контроля, в том числе по итогам тестирования средств контроля, риска необнаружения, и при необходимости вносить в пределах своей компетенции корректировки в общий план аудита и программу аудита;

в) следить за надлежащим документированием аудиторских доказательств, полученных в результате аудиторских процедур по существу, и проверять правильность выводов, сделанных по ходу работы, в том числе по итогам проведенных консультаций;

г) выяснять и оценивать степень влияния отмечаемых в ходе аудита ошибок и искажений и рекомендуемых в связи с этим исправлений на достоверность бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта.

Руководители аудиторской организации могут поручать проверку результатов проделанной работы не только членам той группы сотрудников, которые проводили аудит у данного экономического субъекта, но и другим специалистам, обладающим необходимой квалификацией. Такая *независимая параллельная проверка* рекомендуется в случае аудита крупных и сложных экономических субъектов.

**20. Аудиторские доказательства**

***Виды аудиторских доказательств***.

Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешними и смешанными.

*Внутренние* — включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта (в устном и письменном виде),

*внешние* — информацию, полученную от третьих лиц (в письменном виде обычно по письменному запросу аудиторской организации),

*смешанные* аудиторские доказательства включают в себя информацию, полученную от экономического субъекта в письменном или устном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде.

Если их проранжировать по ценности и достоверности, то сначала идут внешние доказательства, затем смешанные и внутренние.

Аудиторские доказательства ***должны быть достоверными и достаточными***. Достаточность аудиторских доказательств определяется на основе оценки СВК и величины аудиторского риска. Достоверность доказательств, полученных самой аудиторской организацией бывает обычно выше, чем достоверность доказательств, предоставленных экономическим субъектом. Достоверность письменных доказательств выше, чем устных.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах в форме записей об изучении и оценке постановки БУ и организации внутреннего контроля, а также таблиц и протоколов, отражающих планирование, выполнение и изложение результатов аудиторских процедур. Они используются при составлении аудиторского заключения.

***Источниками получения аудиторских доказательств*** являются:

а) финансово-бухгалтерская отчетность: бухгалтерский баланс (форма 1), Отчет о финансовых результатах и их использовании (форма 2), Приложение к балансу (форма 5);

б) бухгалтерские регистры (учетные и контрольные): журналы-ордера, Главная книга, журнал хозяйственных операций, кассовая книга, расчетно-платежные ведомости по заработной плате и т. д., оборотные, сальдовые и шахматные ведомости;

в) первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;

г) статистическая отчетность;

д) отчетность по взносам во внебюджетные фонды;

е) отчетность по налогообложению;

ж) уставные документы, договора, приказы и другие административные документы;

з) результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности;

и) устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц;

к) сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;

л) результаты инвентаризации;

м) обращения к руководству за разъяснениями в устной и письменной форме.

Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует доказательства, полученные из разных источников, и разные по форме представления. При противоречивости доказательств, полученных из разных источников, аудитор должен использовать дополнительные процедуры.

**21. Методы аудиторской проверки**

***Методы*** аудиторских получения доказательств. Наиболее распространены следующие:

1. Проверка арифметических расчетов клиента (пересчет). Пересчет заключается в проверке ранее сделанных клиентом арифметических расчетов и в выполнении независимых подсчетов. При обнаружении ошибок в подсчете аудитору следует проследить дальнейший путь этой искаженной информации и оценить ее влияние на степень достоверности отчетности.

2. Инвентаризация. Этот прием подтверждает физическое наличие имущества и финансовых обязательств, дает точную информацию об их существовании и приблизительную о состоянии и оценке основных средств, МБП, материалов, готовой продукции и т.п. Проверка может проводиться в 2-х направлениях: в направлении сверки учетных данных с фактическим наличием ценностей и наоборот.

3. Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций. Достоверна только информация, полученная в момент исследования учетных работ, выполняемых бухгалтерией.

4. Подтверждение. В значительной части деловых операций участвуют третьи стороны. От них могут быть получены в письменном виде подтверждения информации, которая вызывает сомнение у аудитора. Если от третьей стороны получена информация, расходящаяся с учетными данными клиента, то надо применить дополнительные аудиторские процедуры для выяснения причин расхождения.

5. Устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и третьей стороны. Его проводят на всех стадиях аудита, и в ходе ознакомительного посещения фирмы-клиента, и для выяснения отдельных вопросов, возникающих при проверке. Результаты должны записываться в виде протокола или краткого конспекта с указанием фамилии, имени и отчества аудитора, проводившего опрос, и лица, которое было опрошено. Полученная информация должна быть подкреплена независимыми сведениями, полученными в ходе других аудиторских процедур. Исключение составляет добровольное признание в хищениях, нарушениях, неверном использовании учетной политики и т.п.

6. Проверка документов. Документы могут быть внутренними (подготовленными и обработанными внутри проверяемой фирмы), внешними (подготовлены вне фирмы), а также внутренними и внешними одновременно. Среди документов также выделяют официальные и обычные. Наиболее достоверными являются официальные документы. Степень доверия к внутренним документам зависит от качества внутреннего контроля за их подготовкой и обработкой. Цель проверки документов — подтверждение учетных записей.

7. Прослеживание (сканирование). С помощью этой процедуры выявляются и изучаются нетипичные статьи и события, отраженные в учете. При выполнении этой процедуры аудитор выборочно проверяет первичные документы и их запись в регистры синтетического и аналитического учета.

8. Аналитическая процедура. Под аналитическими процедурами подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемой организации с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выявление причин таких ошибок и искажений. Типичные виды аудиторских процедур:

сопоставление остатков по счетам за различные периоды;

сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми);

оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;

сопоставление финансовой информации и нефинансовой.

9. Подготовка альтернативного баланса сырья, материалов (на основании норм) и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) используется для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции.

**22. Аналитические процедуры в аудите**

Под ***аналитическими процедурами*** подразумеваются анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование важнейших финансовых и экономических показателей проверяемой организации с целью выявления необычных и неверно отраженных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, а также выявление причин таких ошибок и искажений.

*Типичные виды аудиторских процедур*:

сопоставление остатков по счетам за различные периоды;

сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми);

оценка соотношений между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;

сопоставление финансовой информации и нефинансовой.

Если рассматривать конкретно аналитические процедуры, то можно выделить экспресс-анализ и детализированный анализ финансового состояния.

При первом методе производят оценку экономического потенциала предприятия (имущественное, финансовое положение, наличие "больных" статей в отчетности) и результативности финансово-хозяйственной деятельности (прибыльности, динамичности, эффективности использования экономического потенциала).

При втором методе проводят более углубленное рассмотрение по следующим этапам:

1. Предварительный обзор экономического и финансового положения субъекта хозяйствования (общая направленность финансово-хозяйственной деятельности и выявление "больных" статей в отчетности).

2. Оценка и анализ экономического потенциала субъекта хозяйствования, которые включают в себя:

оценку имущественного положения: сумма хозяйственных средств в распоряжении предприятия, доля активной части основных средств, коэффициент износа, коэффициент обновления и др.;

оценку финансового положения (или оценка ликвидности и платежеспособности): величина СОС, коэффициент покрытия общий, коэффициент быстрой ликвидности, коэффициент абсолютной ликвидности, коэффициент покрытия запасов, коэффициент концентрации собственного капитала, коэффициент финансовой зависимости, коэффициент маневренности собственного капитала, коэффициент соотношения собственных и привлеченных средств и др.

3. Оценка и анализ результативности финансово-хозяйственной деятельности субъекта хозяйствования, включающие:

оценку деловой активности: коэффициент оборачиваемости авансированного капитала, коэффициент устойчивости экономического роста;

оценку рентабельности: рентабельность авансированного капитала, рентабельность собственного капитала;

оценку рыночной активности: доход на акцию, ценность акции, рентабельность акции, дивидендный выход, коэффициент котировки акции.

Результаты процедур анализа следует рассматривать не отдельно, а во взаимосвязи с другими факторами, такими как особенности предпринимательской деятельности клиента, результаты других аудиторских процедур, факторы внутреннего риска.

**23. Документирование аудита**

***Аудиторская документация*** помогает упорядочить процесс аудита, вести его по разработанной для аудиторской фирмы схеме.

В аудиторской документации можно ***выделить 2 группы***:

- нормативно-справочная и налоговая документация;

- рабочие документы, создаваемые аудиторской организацией, а также полученные от экономического субъекта или третьих лиц при аудиторской проверке.

*Нормативно-справочная и налоговая документация*: при образовании аудиторской фирмы первое, что она должна сделать, это создать информационную базу нормативно-справочной и налоговой документации.

*Ко второй группе рабочей документации аудитора* относятся:

информация относительно организационно-правовой формы и организационной структуры экономического субъекта;

извлечения или копии учредительных документов экономического субъекта, а также его иных важных для проверки юридических документов (договоров, контрактов, протоколов);

описание системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета экономического субъекта;

планы и программы проведения аудита;

описание использованных аудиторских процедур и их результатов, сведения о том, кем и когда они выполнялись;

объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;

аналитические документы аудиторской организации;

второй экземпляр Письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Сведения, содержащиеся в рабочей документации аудиторской организации, являются конфиденциальными.

Рабочая документация должна создаваться своевременно, ее оформление должно быть завершено к моменту представления аудиторского заключения. Каждый документ должен иметь идентификационный номер (система их построения и присвоения устанавливается аудиторской организацией). В рабочих документах должно быть убедительно показано соответствие финансовых отчетов общепринятым бухгалтерским принципам и адекватность их раскрытия.

Рабочие документы ведутся аудит. фирмами по каждому клиенту. Срок хранения — не менее 5 лет.

**24. Искажения бухгалтерской отчетности**

Искажения бухгалтерской отчетности- неверное отражение и представление данных в бухгалтерской отчетности в связи с нарушением со стороны персонала экономического субъекта установленных нормативными документами РФ правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности. Согласно стандартам аудиторской деятельности искажения бухгалтерской отчетности делятся: по характеру происхождения - на преднамеренные и непреднамеренные, по своему влиянию на конечные показатели - на существенные и несущественные. Непреднамеренные искажения подразделяются на случайные и систематические. Выявленные искажения должны быть отражены в рабочей документации аудиторской организации.

Искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности может явиться следствием ошибок и недобросовестных действий.

Ошибка - непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Примерами ошибок являются:

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 недобросовестными действиями понимаются преднамеренные действия, совершенные одним или несколькими лицами из числа представителей собственника, руководства и сотрудников проверяемого лица или третьих лиц с помощью незаконных действий (бездействия) для извлечения незаконных выгод.

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

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

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. Недобросовестным составлением финансовой (бухгалтерской) отчетности считаются следующие действия:

фальсификация, изменение учетных записей и документов, на основании которых составляется финансовая (бухгалтерская) отчетность;

преднамеренное неверное отражение событий, хозяйственных операций или другой важной информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности или их преднамеренное исключение из данной отчетности;

преднамеренное нарушение применения принципов бухгалтерского учета.

Присвоение активов может быть осуществлено различными способами, в том числе путем присвоения денежных средств, материальных или нематериальных активов, инициирования оплаты проверяемым лицом несуществующих товаров или услуг. Как правило, такие действия сопровождаются вводящими в заблуждение бухгалтерскими записями или документами для сокрытия недостачи активов.

Недобросовестные действия подразумевают наличие мотивирующих факторов и осознаваемых возможностей для их совершения. Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности возможно в тех случаях, когда руководство проверяемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов желает достичь необъективных результатов деятельности. Осознаваемая возможность недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности или незаконного присвоения активов существует в том случае, когда какое-либо лицо считает, что может обойти систему внутреннего контроля (например, если данное лицо занимает ответственное положение или знает конкретные недочеты в системе внутреннего контроля).

Ошибка отличается от недобросовестного действия отсутствием умысла, лежащим в основе действия, приведшего к искажению финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от ошибки недобросовестные действия носят преднамеренный характер и, как правило, подразумевают целенаправленное сокрытие фактов. В то время как проверяющий может определить потенциальную возможность совершения недобросовестных действий, для него сложно, а то и невозможно установить умысел, особенно в части субъективного суждения руководства проверяемого лица.

**25. Аудит в условиях компьютерной обработки данных**

Правило (стандарт) аудиторской деятельности ***"Аудит в условиях компьютерной обработки данных":***

*Целью правила* (стандарта) является определение действий аудиторской организации или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, при осуществлении аудита в условиях систем КОД, функционирующих у проверяемого экономического субъекта.

*Задачами правила (стандарта) я*вляются:

а) формулировка основных требований, предъявляемых к аудиторским организациям при проведении ими аудита в условиях систем КОД;

б) определение основных требований, предъявляемых к специалистам, привлекаемым аудиторской организацией для оценки используемой проверяемым экономическим субъектом системы КОД;

в) описание особенностей планирования аудита в среде КОД;

г) описание особенностей проведения аудита в среде КОД;

д) определение основных источников и процедур получения аудиторских доказательств при изучении системы КОД проверяемого экономического субъекта.

Аудитор должен изучить и оформить в виде рабочего документа все существенные вопросы организации обработки учетных данных в системе КОД экономического субъекта, отразив в нем *следующие положения*:

а) организационная форма обработки данных;

б) форма бухгалтерского учета;

в) разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД;

г) система КОД размещена на одном или на нескольких компьютерах;

д) обработка учетных данных ведется локально на каждом компьютере или применяется сетевой вариант;

е) обеспечение архивирования и хранения данных;

ж) способы передача данных.

Аудитор должен изучить и оформить рабочим документом используемое проверяемым экономическим субъектом:

а) обеспечение КОД техническими средствами;

б) программное обеспечение КОД;

в) технологическое обеспечение;

г) другие виды обеспечения КОД.

Аудитор также должен оценить квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД.

**26. Общение с руководством экономического субъекта**

Общ-е м. осущ-ся как в уст. так и в писм. форме.

При общ-ии с АО следует придерж-ся общепринятых моральных норм, а также руков-ся принципами проф. этики. Аудитор в первую очередь должен показать, что аудитор *является помощником* в устранении недостатков и может предотвратить их неприятные для предприятия-клиента последствия. Аудитор должен быть *вежлив и тактичен* с клиентом, но ни один настоящий профессионал не подчинит соображениям вежливости свои суждения и выводы.

Аудитор в соответствующих случаях должен получить от руководства экономического субъекта разъяснения, необходимые ему для достижения целей его работы. Необходимый объем информации, подлежащей получению от руководства проверяемого экономического субъекта, а также перечень случаев, в которых необходимо получение таких разъяснений, определяются аудитором самостоятельно. На разных этапах проведения проверки аудитору следует получать разъяснения от руководства проверяемого экономического субъекта в следующих целях:

а) на этапе предварительного планирования аудита эти разъяснения могут быть использованы для подтверждения допущения непрерывности деятельности предприятия, а также для первичной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;

б) на этапе подготовки общего плана и программы аудита такие разъяснения могут способствовать пониманию деятельности экономического субъекта и особенностей его системы внутреннего контроля, а также получению оценок аудиторских рисков;

в) на этапе тестирования средств контроля и выполнения аудиторских процедур по существу такие разъяснения могут подтвердить или опровергнуть сделанные аудитором выводы о надежности отдельных средств контроля, а также предоставить аудиторские доказательства в тех случаях, когда такие доказательства сложно или невозможно получить иными способами;

г) на этапе завершения аудита и составления аудиторского заключения такие разъяснения могут служить источником свидетельств о наличии существенных искажений бухгалтерской отчетности, а также свидетельств о возможном существовании неопределенных обязательств.

Порядок обращения аудитора к руководству может быть оговорен при заключении договора на аудиторскую проверку, а также в письме-обязательстве. В случае, если такой порядок не оговорен, аудитор вправе сам определить способ обращения к руководству экономического субъекта в зависимости от степени важности, объема и содержания требуемой информации.

**27. Использование работы эксперта**

Использование результатов работы эксперта при сборе аудиторских доказательств.

В качестве ***эксперта*** *может быть привлечен* не состоящий в штате данной аудиторской организации специалист, имеющий достаточные знания и опыт в определенной области (отличной от бухгалтерского учета и аудита) — оценщик, инженер, геолог и т.д. Экспертом также может быть юридическое лицо.

Экспертом *не может выступать* (основной или преобладающий) учредитель, собственник, акционер, руководитель или иное должностное лицо проверяемого экономического субъекта, несущее ответственность за соблюдение бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо состоящее с указанными лицами в близком родстве или свойстве. Экспертом не может быть лицо, ранее оказывавшее данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности.

*Привлечение эксперта должно быть отражено* в договоре на аудиторскую деятельность, если такая потребность возникла в ходе проверки, то надо поставить в известность заказчика и получить его разрешение. Отказ должен быть в письменной форме, в этом случае аудиторское заключение может быть отличным от безусловно положительного.

С экспертом *заключается договор возмездного оказания услуг* (аудиторской фирмой или фирмой-клиентом). В нем должно быть дополнительно указано:

цели и объем работы эксперта;

описание вопроса, в отношении которого должно быть получено заключение эксперта;

описание взаимоотношений эксперта с экономическим субъектом, если это потребуется;

конфиденциальность информации экономического субъекта;

сведения о предположениях и методах, которые эксперт собирается использовать в своей работе;

форма и содержание заключения эксперта.

***Заключение эксперта*** должно иметь следующие обязательные реквизиты: наименование документа; дата; личная подпись эксперта и ее расшифровка.

Оно должно, как правило, состоять из 3-х частей: вводной, исследовательской и выводов.

Аудитор должен оценить результаты работы эксперта с позиции возможности их использования в качестве аудиторских доказательств. Если они значительно расходятся с другими доказательствами, полученными аудитором, то необходимо или провести дополнительные процедуры, или привлечь другого эксперта.

**28. Аффилированные лица**

***Аффилированные лица*** — юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность других юридических и (или) физических лиц. Операцией между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом считается любая операция по передаче каких-либо активов или обязательств между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом.

Руководство проверяемого субъекта несет ответственность за определение аффилированное™ сторон и операций с ними и раскрытие соответствующей информации в бухгалтерской отчетности. Эта ответственность требует от руководства внедрения соответствующего бухгалтерского учета и организации системы внутреннего контроля с целью обеспечения достоверного отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности операций с аффилированными лицами.

Аудитор должен изучить информацию, предоставленную руководством субъекта в отношении аффилированных лиц, а также выполнить следующие процедуры *с целью проверки достоверности полученной информации:*

изучить рабочие документы за предыдущий год на предмет определения списка известных аффилированных лиц;

запросить у руководства субъекта информацию об их аффилированности с другими предприятиями;

изучить списки акционеров с целью определения основных акционеров или, если необходимо, получить список основных акционеров из реестра акционеров;

изучить протоколы собраний акционеров и совета директоров, а также другие предусмотренные законодательством документы, например реестр акционеров;

запросить других аудиторов, участвующих в данный момент в проведении аудита, или предшествующих аудиторов о том, знают ли они о существовании каких-либо дополнительных аффилированных лиц.

В ходе аудита аудитору необходимо обратить внимание на нетипичные операции и на такие операции, которые могут указывать на существование ранее невыявленных аффилированных лиц.

В ходе аудита аудитор осуществляет процедуры, с помощью которых *можно выявить наличие операций с аффилированными лицами:*

проведение детальных процедур в отношении операций и сальдо по счетам;

анализ протоколов собраний акционеров и заседаний совета директоров;

анализ регистров бухгалтерского учета с целью обнаружения крупных или нетипичных операций или сальдо счетов, при этом особое внимание уделяется операциям, отраженным в конце или незадолго до окончания отчетного периода;

анализ документов по выданным и полученным кредитам, а также банковских гарантий. Такая проверка может обнаружить существование гарантийных обязательств и других операций с аффилированными лицами;

анализ инвестиционных сделок, например приобретение или реализация доли участия в совместной или иной деятельности.

С учетом характера взаимоотношений с аффилированными лицами доказательство операции с ними может быть ограниченным (например, в отношении наличия товарно-материальных запасов, находящихся у аффилированного лица на консигнации, или в отношении того, что материнская компания дала инструкции дочерней компании по учету лицензионных платежей). Если нет надлежащих доказательств, подтверждающих подобные операции, аудитор должен рассмотреть необходимость выполнения следующих процедур:

подтверждение условий и суммы операций с аффилированным лицом;

изучение доказательств, имеющихся у аффилированного лица;

подтверждение или обсуждение информации с лицами, имеющими отношение к данной операции, например с банками, юристами, гарантами и агентами.

Если аудитор не может получить достаточных аудиторских доказательств относительно аффилированных лиц и операций с ними или приходит к выводу о том, что информация о них раскрыта в бухгалтерской отчетности неясно или неполно, аудитор должен отразить такую ситуацию в аудиторском заключении.

**29. Изучение и использование внутреннего аудита**

Поскольку задачи ***внутреннего аудита*** определяются руководством и (или) собственниками экономического субъекта, они отличаются от задач внешнего аудита, который обязан дать независимую оценку представленной бухгалтерской отчетности. Вместе с тем средства решения специфических задач, стоящих перед внешним и внутренним аудитом, могут в ряде случаев совпадать и быть использованы при определении содержания, сроков и объема внешних аудиторских процедур.

Если в результате предварительной оценки внутреннего аудита принято решение использовать работу внутренних аудиторов, аудиторская организация *должна найти дополнительные доказательства эффективности этой работы*:

а) соответствующие программы и объем работы внутреннего аудита отвечают целям внешнего аудитора;

б) работа внутренних аудиторов проводится по плану и документально оформляется;

в) выводы (заключения) внутренних аудиторов достаточно обоснованы полученными ими данными и соответствуют существующим обстоятельствам, а содержание отчетов, подготовленных внутренними аудиторами, соответствует результатам выполненной ими работы;

г) зоны повышенных рисков, известные специалистам экономического субъекта, учитываются при планировании работ и проверяются внутренним аудитом;

д) отношение руководства и (или) собственников к замечаниям, предложениям и вопросам, поставленным внутренними аудиторами, конструктивное.

*Для эффективного использования* работы внутреннего аудита аудиторской организации *следует*:

а) рассмотреть план работы службы внутреннего аудита за интересующий период и провести его обсуждение на возможно более ранней стадии аудита;

б) определить порядок встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита;

в) заранее договориться о сроках проведения работ, объеме аудиторской выборки, уровнях тестов, методах определения выборки и порядке документального оформления выполненной работы, которая будет проведена внутренними аудиторами.

В случае использования работы внутренних аудиторов на *эффективность аудиторской проверки может повлиять* выполнение следующих действий:

а) взаимная координация планов аудиторской проверки;

б) обмен отчетами;

в) регулярные рабочие встречи;

г) свободный и открытый взаимный доступ к рабочей документации;

д) совместное представление отчетов руководству и (или) собственникам экономического субъекта;

е) общий порядок документирования аудита.

Аудиторская организация в ходе своей проверки ***не должна полностью полагаться*** на работу внутренних аудиторов. Необходимо проводить контрольные проверки статей и операций, уже проверенных внутренними аудиторами. В случае выявления расхождений необходимо принять адекватные меры, например изменить содержание или увеличить объем аудиторских процедур.

Аудиторская организация ***несет полную ответственность*** за выдачу аудиторского заключения, письменной информации аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита, а также и за определение содержания, сроков и объема аудиторских процедур. Эта ответственность не уменьшается, если используются какие-либо результаты работы внутреннего аудита.

**30. Использование работы другой аудиторской организации**

При аудите сводной бухгалтерской отчетности экономического субъекта часто возникает ситуация, когда заключение о финансовых показателях его подразделения (филиала, дочерней фирмы, отделения, представительства и т.д.) дает другая аудиторская организация или другой аудитор. Основному аудитору, отвечающему за подготовку заключения о сводной бухгалтерской отчетности экономического субъекта, необходимо принимать во внимание компетентность других аудиторов.

В качестве критериев ее оценки могут быть названы: образование и опыт других аудиторов, наличие у них необходимых технических средств, членство в профессиональных организациях, отзывы коллег, уровень профессионализма при проведении другими аудиторами предыдущих проверок.

Основной аудитор должен убедиться в том, что другие аудиторы независимы от экономического субъекта и его подразделений. С этой целью следует направить другим аудиторам запрос о письменном подтверждении их независимого статуса.

Основному аудитору в свою очередь надлежит довести до сведения других аудиторов, как будет использована их работа, а также проинформировать их о направлениях и аспектах проверки, которые требуют повышенного внимания и особого обсуждения. При разработке плана аудита целесообразно урегулировать с другими аудиторами вопрос о единообразии подходов к проверке, а также согласовать порядок взаимодействия и график проведения работ. В частности, можно предусмотреть совместное осуществление процедур для исследования операций между подразделениями экономического субъекта.

Основному аудитору целесообразно провести обзор работы других аудиторов путем ознакомления с их рабочими бумагами и письменными резюме. В некоторых случаях для обсуждения проблемных аспектов бухгалтерской отчетности подразделения может оказаться необходимой организация встречи основного аудитора с другими аудиторами и руководством аудируемого ими подразделения. В сложных ситуациях основному аудитору следует рассмотреть вопрос о проведении им самим или другими аудиторами дополнительных процедур в отношении учетно-финансовой информации подразделения.

Сотрудничество основного и других аудиторов, как правило, оказывается наиболее эффективным, если оно построено на принципе обоюдной полезности. Так, другие аудиторы могут обращаться к основному аудитору с запросами о предоставлении каких-либо сведений об известных ему операциях, существенных для аудита бухгалтерской отчетности подразделения. При этом вопросы обмена информацией (особенно конфиденциального характера) между основным аудитором и другими аудиторами должны быть согласованы с соответствующим уровнем руководства. Основной аудитор обязан обсудить эти вопросы с руководством основного экономического субъекта, другие аудиторы - с администрацией подразделения.

Использование основным аудитором работы других аудиторов подлежит отражению в его рабочей документации. В ней должны быть зафиксированы: имена других аудиторов, наименования других аудиторских организаций, наименования аудируемых ими подразделений и бухгалтерская отчетность подразделения. Основному аудитору целесообразно документировать результаты обсуждений с другими аудиторами существенных вопросов, а также результаты обзора рабочих бумаг других аудиторов.

Основному аудитору необходимо письменно зафиксировать свои выводы о существенности бухгалтерской отчетности подразделения и мнения о ней других аудиторов по отношению к свободной бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Особое внимание следует уделить обстоятельствам, которые повлекли составление другими аудиторами заключения, отличного от безусловно положительного. В таких случаях основной аудитор должен оценить, являются ли эти обстоятельства настолько важными в контексте показателей сводной отчетности, чтобы подготовить по ней не безусловно положительное заключение. При выдаче безусловно положительного заключения о сводной бухгалтерской отчетности ссылка на работу других аудиторов, как правило, не делается.

Если основной аудитор по каким-либо причинам считает невозможным использовать результаты работы других аудиторов и обстоятельства не позволяют ему провести дополнительные процедуры, то ему следует сделать оговорку в своем заключении либо отказаться от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

**31. Проверка соблюдения нормативных актов**

***Цель*** стандарта «Проверка соблюдения нормативных актов при проведении аудита» — определить требования к аудиторской фирме (аудитору) при осуществлении ими проверки законодательных и нормативных актов, без соблюдения которых невозможно оценить достоверность бухгалтерской отчетности проверяемой организации. Выявленные нарушения могут существенно или несущественно влиять на величину показателей бухгалтерской отчетности, могут нанести ущерб экономическому субъекту, его участникам, государству и третьим лицам.

При выявлении существенных искажений аудитор отражает это в рабочих документах, учитывает влияние нарушений на надежность доказательств и уточняет их, корректируя план аудиторской проверки, отражает нарушения в письменной информации, сообщает пользователям отчетности (посредством аудиторского заключения, путем выступления на собрании акционеров и т.п.) и представляет условно положительное или отрицательное аудиторское заключение.

Если руководство проверяемой организации или ее персонал препятствуют аудитору в получении достаточной информации о том, что невыполнение нормативных актов существенно исказило бухгалтерскую отчетность, то аудитор составляет отрицательное аудиторское заключение или отказывается от выражения своего мнения в аудиторском заключении. Если внесены все исправления, аудитор может дать положительное аудиторское заключение (безусловно или условно). Если руководство не вносит исправлений, аудитор вправе прекратить или приостановить проверку (даже если эти нарушения не существенны, но могут повлиять на отчетность в дальнейшем).

***Ответственность за соблюдение нормативных актов несет*** ***экономический субъект***, аудитор исходит из того, что эти акты соблюдаются, пока не получит доказательство противного.

Он *должен установить*:

обеспечен ли персонал проверяемой организации нормативными актами по бухгалтерскому учету и налогообложению;

проводится ли при необходимости консультирование со специалистами аудиторских и юридических организаций;

разработаны ли внутренние документы, определяющие учетную политику, схемы документооборота, визирования хозяйственных операций, контроль за их соблюдением;

ведется ли предварительный контроль законности планируемых крупных сделок с участием юриста, с выработкой решений по учету и налогообложению.

Аудитору следует учесть, что нарушения требований нормативных актов могут вызвать не только сомнения в достоверности отчетности, но и привести к взысканию штрафных санкций, к отчуждению имущества и даже к прекращению деятельности проверяемой организации. Если он обнаружил факты, подтверждающие наличие состава преступления, он не имеет права их скрывать.

**32. Проверка прогнозной финансовой информации**

Для целей настоящего правила (стандарта) под прогнозной финансовой информацией понимается информация о будущем финансовом положении, будущих финансовых результатах деятельности, будущем движении денежных средств экономического субъекта либо отдельных сторонах его финансово - хозяйственной деятельности в будущем, подготовленная исходя из допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта.

2.2. Проверка прогнозной финансовой информации экономического субъекта является сопутствующей аудиту услугой. Она может оказываться аудиторской организацией наряду с проведением аудита бухгалтерской отчетности данного экономического субъекта. На эту проверку распространяются все положения правила (стандарта) аудиторской деятельности "Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним".

2.3. Проверка прогнозной финансовой информации не может проводиться аудиторской организацией, оказывавшей экономическому субъекту сопутствующие услуги по подготовке данной прогнозной финансовой информации, а именно: услуги по сбору, обработке, обобщению информации, а также в случае если аудиторская организация осуществляла выбор допущений, лежащих в основе данной прогнозной финансовой информации.

2.4. Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена в виде одно- или многовариантного прогноза. В основе одновариантного прогноза лежат допущения, что определенные события произойдут и определенные действия будут предприняты руководством экономического субъекта. В основе многовариантного прогноза - допущения о различных возможных будущих событиях и действиях руководства экономического субъекта для получения различных путей развития экономического субъекта.

2.5. Прогнозная финансовая информация может быть подготовлена для:

а) внутренних управленческих нужд, например для оценки величины необходимых финансовых вложений;

б) предоставления третьим лицам, например потенциальным инвесторам, кредиторам.

2.6. В зависимости от целей подготовки прогнозная финансовая информация может быть представлена в виде отдельных показателей или на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

2.7. Ответственность за содержание прогнозной финансовой информации несет руководство экономического субъекта. Ответственность за выражение мнения несет аудиторская организация.

2.8. Проверка прогнозной финансовой информации аудиторской организацией проводится для того, чтобы установить:

а) применимость принятых при ее подготовке допущений, т.е. их надежность, реалистичность и возможность использования для подготовки данной прогнозной финансовой информации;

б) правильность ее подготовки на основе принятых допущений;

в) адекватность ее представления.

2.9. В связи с тем, что в основу прогнозной финансовой информации заложены события и действия, которые могут произойти в будущем, в задачи аудиторской организации не входит выражение мнения о том, будут ли достигнуты прогнозируемые результаты. В том случае, если аудиторская организация считает, что она достаточно компетентна в данном вопросе, такое мнение может быть выражено.

2.10. Исходя из характера и сложности прогнозной финансовой информации, подлежащей проверке, аудиторская организация может использовать работу эксперта в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности "Использование работы эксперта".

2.11. Аудиторская организация должна отказаться от проведения проверки прогнозной финансовой информации, если существует серьезное сомнение в применимости принятых допущений или возможности использования прогнозной финансовой информации в предполагаемых экономическим субъектом целях.

**33. Аудит оценочных значений в бухгалтерском учете**

Под ***оценочными значениями*** понимают приблиз-но опр-ные или рассч-ные сотр-ми АЛ на основе своего профсуждения знач-я нек-х пок-лей в отсутствие точных способов их опр-я. Нап-р: оценочные резервы; ам-ция; начисленные доходы; отсроченные налоговые активы и обяз-ва; резерв на покрытие убытков, понесенных в рез-те ФХД; убытки по договорам стр-ва, признанные до их окончания.

Отв-сть за подготовку ОЗ, внесенных в БО несет рук-во АЛ. В сл-е исп-ния при подготовке БО ОЗ-ний риск сущ-х искажений в ней возр-ет. Во многих сл-х ОЗ выводятся с пом-ю формул и коэф-в, основанных на полученном опыте, напр-р в рез-те исп-ния стандартных норм ам-ции для каждой категории ОС или стандартного процента дохода от продаж для выч-ния резерва на покрытие затрат по гарантийному обсл-нию.

В рез-те неопред-ти, связанной с расчетом пок-ля, или отсутствия объек-х данных м. оказаться невозможным получить разумные ОЗ и тогда а-р д. решить, следует ли на этом осн-ии модифицировать АЗ.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства, подтверждающие оценочные значения.

3. Оценочными значениями являются приблизительно определенные или рассчитанные работниками аудируемого лица на основе профессионального суждения значения некоторых показателей при отсутствии точных способов их определения, в том числе:

а) оценочные резервы;

б) амортизационные отчисления;

в) отложенные налоговые активы и обязательства;

г) резерв предстоящих расходов и платежей;

д) убытки по договорам строительства, признанные до прекращения действия этих договоров.

4. Оценочные значения рассчитываются, как правило, в условиях неопределенности исхода событий, которые имели место в прошлом или с некоторой вероятностью произойдут в будущем, и требуют профессионального суждения. При наличии в финансовой (бухгалтерской) отчетности оценочных значений возрастает риск ее существенных искажений и в некоторых случаях аудитор может определить, что риск существенных искажений, связанный с оценочными значениями, является существенным риском, требующим специального рассмотрения

10. При проверке оценочных значений аудитору рекомендуется:

а) провести общую и детальную проверку процедур, используемых руководством аудируемого лица при расчете оценочного значения;

б) использовать независимую оценку для сравнения с оценкой, проведенной руководством аудируемого лица;

в) проверить последующие события, в том числе события после отчетной даты, и получить аудиторские доказательства, способные подтвердить разумность сделанного расчета.

Общая и детальная проверка процедур, используемых руководством аудируемого лица

11. Действия аудитора, предпринимаемые при общей и детальной проверке процедур, используемых руководством аудируемого лица, включают в себя:

а) оценку исходных данных и рассмотрение допущений, на которых основывается оценочное значение;

б) арифметическую проверку расчетов;

в) сравнение расчетов в отношении предыдущих периодов с фактическими результатами за эти периоды (если это возможно);

г) рассмотрение процедур утверждения оценочных значений руководством аудируемого лица.

Аудитор должен определить, надлежащим ли образом проанализированы собранные данные и сделаны прогнозы, формирующие разумную основу для расчета оценочных значений. Например, основывается ли анализ сроков погашения дебиторской задолженности и предполагаемый период, когда определенный вид материально-производственных запасов будет в наличии, на прошлом опыте и использовании прогнозов.

**34. Особенности аудита малых экономических субъектов**

Развитие малого предпринимательства является одним из приоритетных направлений, необходимых обеспечения финансового благосостояния страны. Не секрет, что малые предприятия составляют современный, мобильный и наиболее конкурентоспособный сектор экономики.

Аудит малых экономических субъектов позволяет своевременно находить и исправлять текущие ошибки, возникающие в результате функционирования конкретного предприятия. Таким образом, для руководителя ежегодный обязательный аудит малого предприятия, утвержденный законодательно, - это не только залог отсутствия штрафов и санкций, но и возможность повышения эффективности ведения хозяйственной деятельности, ориентируясь на рекомендации профессиональных консультантов.

Обязательный аудит предприятий малого бизнеса подразумевает наличие некоторых характерных особенностей:

Очень часто, в условиях недостатка кадров или же повышенной экономии, ведение бухгалтерского учета осуществляется недостаточным количеством специалистов, кроме того, не редки случаи совмещения бухгалтерских обязанностей с какими-либо другими, что, естественно, приводит к появлению некоторых неточностей или ошибок при оформлении финансовой документации. Поэтому специалисты, проводящие аудит деятельности предприятия, должны учитывать характерный симбиоз ответственности и полномочий работников проверяемой компании.

Аудит отчетности предприятий в случае малого предпринимательства подразумевает самостоятельное решение проверяющей компании об использовании методики, характерной или нет для субъектов малого бизнеса. Данная особенность обусловлена тем фактом, что первоначальное доверие аудитора к используемой на предприятии системы внутреннего контроля обоснованно невысоко. Однако, в тоже время, аудиторская компания должна обосновать и отразить в заключении выбор той или иной методики.

Очевидно, что документирование исследования и оценки системы бухгалтерского учета малого предприятия должно осуществляться по значительно более упрощенной технологии, сравнительно с аналогичными процедурами, используемыми для крупных экономических объектов. Поэтому аудит малого бизнеса проводится в соответствии с масштабом клиентской организации.

**35. Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица**

Целью правила (стандарта) ***«Применимость допущения непрерывности деятельности»*** является определение действий аудиторской фирмы или аудитора, работающего самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, по оценке обоснованности подготовки экономическим субъектом бухгалтерской отчетности исходя из допущения непрерывности деятельности.

Задачами правила (стандарта) являются:

а) установление ответственности аудиторской организации в отношении применимости допущения непрерывности деятельности для подготовки бухгалтерской отчетности экономического субъекта;

б) определение основных требований к аудиторским процедурам, позволяющим установить применимость допущения непрерывности деятельности;

в) определение особенностей содержания аудиторского заключения при наличии серьезного сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности.

Если при проведении аудита аудиторская организация обнаружила, что имущественное и финансовое положение экономического субъекта таково, что существует сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, то аудиторская организация должна получить достаточные доказательства, подтверждающие или опровергающие такое сомнение.

Если в качестве аудиторских процедур анализируются прогнозы денежных потоков, прибыли и др., то аудиторская организация должна:

а) рассмотреть надежность используемой экономическим субъектом системы формирования соответствующих данных;

б) рассмотреть обоснованность принятых экономическим субъектом допущений;

в) сопоставить данные прогнозов, сделанных экономическим субъектом на прошлые периоды, с фактическими результатами за те же периоды;

г) сравнить данные прогнозов на текущий период с достигнутыми результатами и т.д.

Серьезное сомнение в применимости допущения непрерывности деятельности, дополнительные аудиторские процедуры, выполненные в связи с таким сомнением, а также выводы, сделанные по результатам выполнения этих процедур, подлежат отражению в рабочей документации аудиторской фирмы.

**36. Дата подписания аудиторского заключения. События после отчетной даты**

Требования стандарта «***Дата подписания аудиторского заключения и отражений в нем событий, происшедших после даты составления и представления бухгалтерской отчетности***» заключаются в том, что после даты подписания А заключения в него не м б внесено ни одно изменение, не оговоренное с эк субъектом. А заключение д б подписано не ранее даты окончания работ по составлению отчетности экономическим субъектом.

А организация должна оценить возможность субъекта продолжать свою деятельность в обозримом будущем (не менее 12 месяцев, следующих за отчетным), а также неопределенные обязательства эк субъекта, являющиеся результатом его предшествующей деятельности, которые могут изменить его фин положение (незаконченный судебный процесс, разногласия с налоговой полицией и т.д.).

Неопределенные обязательства д б отражены в итоговой части А заключения и в Письменной информации аудитора руководству субъекта по результатам проведения А.

А организация несет ответственность за выражение своего мнения в А заключении о событиях, происшедших после даты составления бух отчетности, но до даты подписания А заключения. За последующие события А организация ответственности не несет и не обязана проводить спец исследований в этой области по завершении А. Но если А оранизации стали известны события, которые оказывают существенное влияние на бух отчетность до предоставления ее пользователям, то надо обсудить это с руководством и потребовать внесения исправлений в отчетность.

Если руководство согласилось, то А проверка д б продолжена и д б подготовлено новое А заключение со ссылкой на предыдущее. Если руководство не сочло нужным вносить поправки, то А организация должна письменно уведомить эк субъект об этом факте, тогда вся ответственность за невнесенные изменения будет лежать на руководстве субъекта.

Если руководство эк субъекта не примет мер по исправлению ошибок и неточностей, то А организация должна:

- письменно уведомить эк субъект о данном факте;

- перенести на его руководство всю ответственность за невнесение исправлений;

- рассмотреть вопрос об информировании пользователей бух отчетности о данных обстоятельствах.

Все действия А организации в отношении указанных событий д б отражены в рабочей документации аудитора.

**37. Письменная информация руководству экономического субъекта. Оценка результатов аудиторской проверки**

Перед тем как представить аудиторское заключение аудиторская фирма (аудитор) должна представить ***письменную информацию по результатам проведения аудита***. В ней содержатся сведения об обнаруженных недостатках, которые могут привести к существенным ошибкам в бухгалтерской отчетности и рекомендации по их устранению. Этот документ необходим при обязательном аудите, а при инициативном аудите он составляется, если это предусмотрено договором.

В письменной информации ***должны содержаться следующие сведения***:

*Обязательные:*

Реквизиты аудиторской организации, а также перечень, специализацию и иную информацию о всех аудиторах и иных специалистах, принимавших участие в аудите.

Реквизиты проверяемого экономического субъекта, а также перечень должностных лиц, ответственных за составление бухгалтерской отчетности юридического лица.

Период, к которому относится проверенная документация, дату подписания письменной информации.

Выявленные существенные нарушения установленного законодательством порядка ведения бухучета и составления отчетности, которые влияют или могут повлиять на ее достоверность.

Результаты проверки организации и ведения бухучета, составления соответствующей отчетности и состояния СВК экономического субъекта.

*Дополнительные:*

Особенности проведения аудиторской проверки, обусловленные договором или возникшие в результате проверки.

Данные о штате бухгалтерии.

Перечень областей или направлений проверки.

Сведения о ее методике.

Результаты проверки подразделений, филиалов и дочерних фирм.

Влияние частных результатов на итоги проверки всего экономического субъекта в целом и т.д.

Обязательно следует указать, какие замечания являются существенными, какие – нет. В случаях подготовки заключения в форме, отличной от безусловно положительного, должна быть приведена развернутая аргументация этого.

Представление письменной информации. Она составляется в 2 экземплярах. Один представляется лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг или прямо указанному в тексте этих документов как получатель этой информации, а также другому лицу в случае письменного указания об этом от лица, подписавшего договор (контракт, письмо-обязательство). Второй – остается у аудиторской организации.

Письменная информация аудитора является конфиденциальным документом.

В случае смены аудиторской организации руководство проверяемого экономического субъекта обязано предоставить новой аудиторской организации копии письменной информации не менее чем за три предшествующих финансовых года.

**38. Назначение и виды аудит. заключений. Состав и содержание аудит. заключения. Заключение специал. назначения**

***Аудиторское заключение*** - это документ, который имеет юридическое значение. Порядок его составления дан во Временных правилах А деятельности в РФ и в правиле (стандарте) А деятельности “Порядок составления А заключения о бух отчетности”.

А заключение ***содержит мнение аудитора о достоверности отчетности***. Это мнение выражается в одной из форм А заключения: в форме безусловно положительного, условно положительного, отрицательного А заключения. В А заключении может содержаться также отказ от выражения аудитором (А фирмой) своего мнения о достоверности отчетности.

*Безусловно положительное* А заключение выдается в случае, “если отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов эк субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период исходя из нормативного акта, регулирующего б/у и отчетность в РФ”.

В *условно положительном* заключении дается то же подтверждения, но добавляется фраза “за исключением определенных в А заключении обстоятельств”. Далее они раскрываются.

В *отрицательном заключении* указывается, что “в связи с определенными обстоятельствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов эк субъекта на отч дату и фин результатов его деятельности за отч период исходя из нормативного акта, регулирующего б/у и отчетность в РФ”.

При *отказе от выражения своего мнения* о достоверности бух отчетности в А заключении пишется, что “в результате определенных обстоятельств А фирма (аудитор) не может выразить и не выражает такое мнение в одной из установленных настоящим Порядком форм”. Если возникли серьезные сомнения в том, что эк субъект сможет продолжать свою деятельность и выполнять обязательства в теч как минимум 12 мес, то это сомнение д б выражено в А заключении.

***Содержание аудиторского заключения.***

В А заключении д б ясно и полно изложены все существенные обстоятельства, которые привели к выдаче заключения, отличного от безусловно положительного. Если возможно, д б дана стоимостная оценка влияния этих обстоятельств на отчетность (в руб). А заключение составляется на русском языке, исправления не допускаются. К нему д б приложена проверенная бух отчетность.

А заключение ***состоит из 3 частей***: вводной, аналитической и итоговой.

*Вводная часть*. А фирма (ЮЛ) и аудитор (ПБОЮЛ) во вводной части указывают:

2. Юридический адрес и телефоны (ЮЛ) или ФИО и стаж работы аудитора (ПБОЮЛ);

3. Номер, дата выдачи лицензии, наименование органа ее выдавшего, срок ее действия;

4. Номер регистрационного свидетельства;

5. Номер расчетного (ЮЛ) или банковского счета обычно в сбербанке (пбоюл);

6. ФИО всех аудиторов, принимавших участие в проверке (ЮЛ).

*Аналитическая часть*. Это отчет об общих результатах проверки состояния внутреннего контроля, б/у и отчетности, а также соблюдения эк субъектом зак-ва при совершении фин-хоз операций. Эта часть включает также общие результаты проверки состояния б/у и отчетности (общая оценка соблюдения установленного порядка ведения б/у и подготовки отчетности, описание выявленных существенных нарушений), общие результаты проверки соблюдения зак-ва при совершении фин-хоз операций (цель и характер рассмотрения соответствия ряда операций зак-ву и нормативным актам, общая оценка соответствия, описание выявленных существенных несоответствий, ответственность исполнительного органа за несоблюдение зак-ва).

*Итоговая часть.*

1. Название - “Заключение аудиторской фирмы” или “Заключение аудитора”;

2. Кому адресована (учредители или участники эк субъекта);

3. Наименование эк субъекта;

4. Объект аудита;

5. Указание на нормативный акт, которому должна соответствовать бух отчетность;

6. Распределение ответственности эк субъекта и А фирмы в отношении бух отчетности (эк субъект несет ответственность за подготовку и достоверность бух отчетности, а А фирма за высказанное мнение о ее достоверности);

7. Указание на нормативный акт, в соответствии с которым проводился А, краткое описание подхода к проведению А;

8. Изложение существенных обстоятельств, которые привели к выдаче заключения в форме, отличной от безусловно положительного и оценку, если это возможно, в стоимостном выражении влияния их на бух отчетность;

9. Мнение о достоверности отчетности;

10. Дату.

Если заказчик в процессе проверки не устранил существенные нарушения, выявленные аудитором, то в итоговой части делается запись о невозможности подтверждения отчетности.

**39. Критерии аудита бухгалтерской отчетности**

Правило (стандарт) аудиторской деятельности ***«Первичный аудит начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности».***

Целью правила (стандарта) является установление единых требований при проведении аудиторской фирмой или аудитором, работающим самостоятельно в качестве индивидуального предпринимателя, первичного аудита начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Задачей правила (стандарта) является: определение порядка проведения первичного аудита с целью формирования мнения аудитора в отношении начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности и его отражения в аудиторском заключении о бухгалтерской отчетности экономического субъекта за отчетный период, подлежащий проверке.

При проведении первичного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторской организации следует провести проверку достоверности начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности.

Аудиторская организация при проведении первичного аудита должна получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что:

а) начальные и сравнительные показатели проверяемой бухгалтерской отчетности не содержат существенных искажений, способных повлиять на достоверность проверяемой бухгалтерской отчетности;

б) конечные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;

в) в случае проведенных корректировок начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности результаты корректировок соответствующим образом раскрыты в пояснениях к проверяемой бухгалтерской отчетности;

г) учетная политика проверяемого экономического субъекта применяется на постоянной основе, а изменения в учетной политике, влияющие на начальные и сравнительные показатели бухгалтерской отчетности, надлежащим образом оформлены и документированы в соответствии с установленным порядком.

Достаточность аудиторских доказательств, которые должна получить аудиторская организация в отношении подтверждения достоверности начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности, зависит от следующих факторов:

а) существенности начальных и сравнительных показателей в отношении проверяемой бухгалтерской отчетности;

б) величины риска возможных искажений бухгалтерской отчетности в предыдущем отчетном периоде;

в) учетной политики, применяемой экономическим субъектом;

г) факта выдачи аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного в случае проведения аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта предшествующей аудиторской организацией.

**40. Циклы хозяйственных операций, метод направленного тестирования**

У предприятия, занимающегося оптовой торговлей, можно выделить следующие циклы хозяйственных операций:

- цикл приобретения;

- цикл продаж;

- цикл использования прибыли и формирования капитала;

- цикл инвестирования;

- цикл расчетов (хозяйственные операции, связанные с движением наличных и безналичных денежных средств, неденежных обязательств - векселей, договоров уступки требований и перевода долга, бартерных договоров, зачета встречных поставок, кредитных ресурсов).

У предприятия, занимающегося строительством:

- цикл заготовки строительных материалов (собственными силами, силами заказчика);

- цикл производства (с учетом особенностей по использованию строительных машин и механизмов, материалов заказчика, создания временных зданий и сооружений и др.);

- цикл расчетов (с заказчиками, генподрядчиками, субподрядчиками, кредито- и ссудодателями);

- цикл формирования и использования финансового результата;

- цикл инвестирования.

Выделение циклов хозяйственных операций позволяет применить в ходе аудита метод направленного тестирования. Суть этого метода заключается в том, что в силу природы двойной записи, традиционно применяемой в бухгалтерском учете, искажение (в том числе пропуск) записи по кредиту одного счета неизбежно приведет к искажению или пропуску по дебету другого счета или счетов. Поэтому, целенаправленно проверив кредитовые обороты по одному счету, аудитор сможет сделать вывод о достоверности дебетовых оборотов по другим.

При этом следует четко фиксировать момент взаимосвязи между ранее выделенными циклами.

Выделение циклов хозяйственных операций позволяет применять в ходе аудита так называемый метод направленного тестирования, базирующийся на учетном принципе двойной записи\*.

В силу природы двойной записи искажение (в том числе пропуск) записи по кредиту приведет к искажению или пропуску (корреспондирующей) дебетовой записи, и наоборот. При использовании метода направленного тестирования признается, что если аудитор тестирует дебет одного счета на предмет завышения (занижения), то одновременно тестируется кредит корреспондирующего счета на предмет завышения (занижения).

Таким образом, направленное тестирование типовых проводок позволяет оптимизировать затраты труда и времени, необходимые для проведения аудита.

Например, если подвергнуть проверке дебетовые записи в цикле оплаты, то существует возможность одновременного подтверждения кредитовых записей по погашению дебиторской задолженности.

В западных странах аудитор, использующий метод направленного тестирования, в первую очередь должен проверять, не занижены ли расходы и не завышены ли доходы. В России же метод направленного тестирования имеет свою специфику, так как российский аудитор в первую очередь проверяет, не завышены ли расходы и не занижены ли доходы.

При использовании метода направленного тестирования в ходе аудита очень важно установить, какие счета будут подвергнуты проверке, а какие счета необходимо подтвердить в ходе этой проверки.

Фактически легче получить аудиторские доказательства в отношении обязательств и расходов, а также счетов, отражающих движение денежных средств. Можно считать такие доказательства наиболее убедительными, поскольку, как правило, подтверждением этим доказательствам могут быть свидетельства внешних лиц (третьих сторон).

На практике выделение сегментов аудита продиктовано необходимостью оптимизировать процесс аудита. Поэтому, как правило, применяется сочетание двух методов. Проверка типовых многочисленных операций проводится по циклам хозяйственных операций, а разовых существенных операций — пообъектно.

**41. Аудит цикла приобретения**

Аудит цикла приобретения. Цикл приобретения — это хозяйственные операции по приобретению и созданию внеоборотных активов (за исключением долгосрочных финансовых вложений) и заготовлению материально-производственных запасов, приводящие к образованию кредиторской задолженности поставщикам и подрядчикам.

В рамках цикла приобретения подлежат аудиту следующие счета:

Кредит счетов учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (60, 76, 71)

Дебет счетов учета внеоборотных активов (08, 01, 03, 04);

учета материально-производственных запасов (10, 41 и др.);

учета НДС по приобретенным ценностям (19)

Если операции по приобретению и созданию внеоборотных активов достаточно многочисленны и существенны, они могут быть вьщелены в отдельный цикл приобретения, а операции по заготовлению материально-производственных запасов — в цикл закупок.

Аудит цикла приобретения проводится с ориентацией на соответствие критериям аудита бухгалтерской отчетности.

1. Для установления соответствия операций предпосылкам «Существование» и «Возникновение» аудитор должен убедиться в соблюдении следующих контрольных моментов:

зарегистрированные и подлежащие оплате счета поставщиков и подрядчиков, задолженность перед подотчетными лицами содержат суммы, которые организация действительно должна за фактически поставленные товарно-материальные ценности;

отсутствуют факты отражения в бухгалтерском учете выставленных счетов по впоследствии не состоявшимся сделкам;

счета поставщиков и подрядчиков акцептованы в установленном порядке;

данные инвентаризации подтверждают наличие обязательств перед поставщиками и подрядчиками, размер которых согласован с кредиторами;

ввод в эксплуатацию основных средств и нематериальных активов подтвержден первичными учетными документами установленного образца;

факт наличия нематериальных активов оформлен документально (описание, образец, карты, чертежи и др.);

факт наличия основных средств, нематериальных активов, материальных ценностей подтвержден первичными документами и результатами тщательно проведенной в установленном порядке инвентаризации.

2. Для установления соответствия операций предпосылке «Права и обязанности» аудитор должен убедиться в том, что:

задолженность поставщикам и подрядчикам является реальной и возникла в результате законных сделок;

приобретенные активы, отраженные в бухгалтерской отчетности, принадлежат предприятию на правах собственности и получены в результате законных сделок;

отраженные в бухгалтерской отчетности нематериальные активы получены организацией в результате заключения договоров, соответствующих требованиям специальных отраслей права (авторское право, патентное законодательство и др.), что подтверждено соответствующими документами (лицензионные договоры, патенты и др.);

при поступлении активов в результате хозяйственных операций, связанных с осуществлением лицензируемых видов деятельности, соблюдены требования лицензионного законодательства (например, основные средства, поступившие по лизингу);

сделки с активами, подлежащие государственной регистрации, имеют соответствующие удостоверения (нотариальное заверение);

все записи на счетах бухгалтерского учета подтверждены оправдательными и учетными документами, оформленными в соответствии с требованиями действующих законодательных и нормативных актов.

3. Для установления соответствия операций предпосылкам «Полнота» и «Точность измерения» аудитор должен убедиться в том, что:

обязательства, отраженные на счетах учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, представляют полный объем реальной задолженности экономического субъекта поставщикам внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей;

в бухгалтерской отчетности отражены все фактически приобретенные объекты внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей;

оприходование объектов основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей отражается в том отчетном периоде, в котором их поступление фактически имело место;

соблюдаются учетные требования полноты и непротиворечивости;

выявленные в ходе инвентаризации отклонения в состоянии и стоимости активов и обязательств отражены в бухгалтерском учете в полном объеме;

все операции по оприходованию внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей отражены в бухгалтерском учете с арифметической точностью.

4. Для установления соответствия предпосылке «Представление и раскрытие», необходимо убедиться в том, что:

средства труда в зависимости от срока использования правильно включены в состав основных средств либо в состав средств труда в обороте;

в состав нематериальных активов правильно включены объекты, отвечающие критериям признания, установленным ПБУ 14/2000;

приобретенные объекты основных средств и нематериальных активов правильно классифицированы по видам и подразделены с точки зрения возможности начисления амортизации;

основные средства и нематериальные активы правильно классифицированы по критерию производственного и непроизводственного назначения;

сроки полезного использования основных средств и нематериальных активов установлены обоснованно.

5. Для установления соответствия предпосылке «Стоимостная оценка» необходимо убедиться в том, что:

оценка кредиторской задолженности, в том числе в иностранной валюте, при отражении в бухгалтерской отчетности проведена в соответствии с требованиями нормативных документов;

в зависимости от способа поступления правильно определена первоначальная стоимость внеоборотных активов и товарно-материальных ценностей;

правильно установлены нормы амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов;

применяются обоснованные методы начисления амортизации основных средств и нематериальных активов;

начисление амортизации (начало и окончание) проводится в установленном порядке;

материальные ценности приходуются в оценке, принятой учетной политикой;

правильно произведен расчет рублевой оценки объектов основных средств, нематериальных активов и товарно-материальных ценностей в случае, если в расчетных документах стоимость этих объектов была выражена в иностранной валюте или в условных единицах;

правильно сформирована стоимость активов в целях включения в бухгалтерскую отчетность;

можно подтвердить правильность отражения в бухгалтерском учете НДС по приобретенным ценностям;

сумма НДС выделена отдельной строкой в договорах, счетах-фактурах, накладных;

правильно определен источник погашения НДС по активам производственного и непроизводственного назначения;

правильно исчислен НДС при осуществлении капитальных вложений хозяйственным и подрядным способом;

правильно выделен НДС по ставке при приобретении горючесмазочных материалов.

Целесообразно провести следующие тесты средств контроля: изучить систему санкционирования хозяйственных операций цикла приобретения;

изучить систему складского учета, установить материально ответственных лиц и их должностные обязанности, оценить риски возможных злоупотреблений;

проверить работу комиссии по приемке основных средств и нематериальных активов и инвентаризационной комиссии;

проверить соответствие требованиям нормативных документов и эффективность системы документооборота, связанной с оформлением операций цикла приобретения.

**42. Аудит цикла производства**

Аудит цикла производства — это хозяйственные операции по производственному потреблению средств труда (основных средств и нематериальных активов), предметов труда (материалов) и собственно труда (начисление заработной платы персоналу) для изготовления и выпуска готовой продукции.

Аудит цикла производства является наиболее сложным и трудоемким.

Практически всегда он имеет свои особенности в зависимости от характера отрасли и бизнеса каждого клиента. Кроме того, в основном все источники аудиторских доказательств являются внутренними документами, созданными самим экономическим субъектом, что в соответствии с аудиторскими стандартами снижает их ценность для аудита. Поэтому для успешного проведения проверки цикла производства особенно важны хорошее понимание аудитором сущности производственного процесса и его технологических особенностей, а также визуальное ознакомление с производственными цехами и линиями, складским хозяйством.

При аудите цикла производства проверке подвергаются записи по кредиту счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 70 «Расчет с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты с бюджетом », 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и другие счета с целью подтверждения записей по дебету счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Следующим этапом аудита операций данного цикла является проверка записей по кредиту счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» с целью подтверждения правильности формирования записей по дебету счетов 20 «Основное производство» и 90 «Продажи». После этого проверяется правильность записей по кредиту счета 20 «Основное производство» с целью подтверждения записей по дебету счетов 43 «Готовая продукция» или 90 «Продажи».

Критерии аудита цикла производства позволяют определить:

по предпосылке «Существование» и «Возникновение» — что:

все бухгалтерские записи, включающие расходы и издержки производства, подтверждены документально;

остатки незавершенного производства и готовой продукции реально существуют и подтверждены данными тщательно проведенной инвентаризации;

все включенные в издержки производства расходы являются реальными и фактически имели место в отчетном периоде;

включенные в издержки производства затраты на оплату труда обоснованы и реальны;

по предпосылке «Права и обязанности» — что:

процесс производства соответствует уставным целям деятельности организации и организован в соответствии с требованиями действующего законодательства;

номенклатура, количество выпускаемой продукции санкционированы в установленном порядке уполномоченными лицами;

расход материалов обоснован, санкционирован и соответствует целям производственной деятельности;

начисление заработной платы, ЕСН, других взносов в фонды социального страхования и обеспечения осуществляется с учетом требований законодательных документов;

выпущенная продукция соответствует требованиям установленных стандартов качества и технических требований;

документы, подтверждающие произведение затрат по производству продукции, оформлены в соответствии с требованиями нормативных и законодательных документов;

по предпосылке «Полнота» — что:

в бухгалтерском учете в полном объеме отражены все отпущенные и израсходованные в производстве материалы, все начисленные затраты на оплату труда;

в издержки отчетного периода и себестоимость изготовленной продукции включены все затраты, связанные с производством;

в бухгалтерской отчетности отражен полный объем незавершенного производства, готовой продукции;

соблюдены учетные требования полноты и непротиворечивости;

по предпосылке «Представление и раскрытие» — что:

система аналитического учета затрат на производство позволяет получить информацию в разрезе элементов затрат и статей калькуляции, сверхнормативных расходов;

затраты правильно классифицированы в качестве текущих, не допущено включение в издержки производства затрат капитального характера;

затраты правильно классифицированы на прямые и косвенные;

распределение косвенных затрат между видами продукции осуществлено в соответствии с нормативными документами (при их наличии) и в соответствии с учетной политикой;

изделия, включенные в состав готовой продукции, соответствуют всем требованиям, предъявляемым к качеству готовой продукции;

по предпосылкам « Стоимостная оценка» и « Точность измерения» — что: оценка незавершенного производства осуществляется в соответствии с принятой учетной политикой;

стоимость материальных ценностей включается в затраты в оценке, предусмотренной учетной политикой (ФИФО, ЛИФО, средняя себестоимость, фактическая себестоимость единицы);

включение в себестоимость продукции стоимости горючесмазочных материалов осуществляется обоснованно и по установленным нормам;

в затраты на производство продукции включены правильно исчисленные обоснованные суммы амортизации основных средств и нематериальных активов производственного назначения;

в издержки производства включаются отчисления на образование резервов предстоящих расходов и платежей в соответствии с нормативными документами и учетной политикой;

сумма затрат на оплату труда, ЕСН и прочие отчисления в фонды социального страхования, включенные в издержки производства, обоснованы и правильно исчислены;

в издержки производства включены правильно исчисленные суммы налогов, подлежащих отнесению на себестоимость;

оценка готовой продукции произведена в соответствии с принятой учетной политикой;

порядок списания общехозяйственных затрат соответствует требованиям нормативных документов и принятой учетной политике;

калькулирование себестоимости готовой продукции производится в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по планированию и калькулированию себестоимости, а в случае их отсутствия — в соответствии с принятой учетной политикой;

все операции по учету затрат на производство и операции по выпуску продукции отражены в бухгалтерском учете и отчетности с соблюдением допущения «временной определенности фактов хозяйственной деятельности»;

все расчеты в бухгалтерском учете и отчетности произведены с арифметической точностью;

правильно исчислены налоги и сборы, относимые на себестоимость продукции;

в налогооблагаемую базу по подоходному налогу включены сверхнормативные затраты, произведенные подотчетными лицами;

в себестоимость включены только те виды налогов, которые подлежат отнесению на издержки производства и обращения;

не допускается противоречащих установленному нормативными документами порядку случаев включения в себестоимость продукции сумм НДС по приобретенным ценностям.

Для контроля аудитор может ознакомиться с обоснованностью применяемых методик калькулирования себестоимости, с порядком проведения инвентаризации незавершенного производства и готовой продукции, системой складского хозяйства и складского учета готовой продукции, системой мер по обеспечению сохранности материалов в цехах. Целесообразно также изучить работу отдела кадров и отдела труда и заработной платы, применяемые на предприятии системы оплаты труда.

**43. Аудит цикла оплаты**

Аудит цикла оплаты — это хозяйственные операции, связанные с погашением дебиторской и кредиторской задолженности путем получения (выплаты) денежных средств. В современных условиях в Российской Федерации в рамках цикла оплаты целесообразно проверять операции, связанные с проведением зачета взаимных требований, так как они имеют широкое распространение.

Бухгалтерские счета «Касса», «Расчетный счет», «Валютный счет» относятся к категории проверяемых по существу. Поэтому в цикле оплаты целесообразно посредством проверки дебета и кредита счетов учета денежных средств подтверждать счета учета дебиторской и кредиторской задолженности.

Таким образом, центральное место занимает проверка записей по дебету и кредиту счетов учета денежных средств — 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютные счета» — с подтверждением записей по дебету счетов учета расчетов с поставщиками и подрядчиками (60, 76), подотчетными лицами (71) и кредиту счетов учета расчетов с покупателями и заказчиками (62, 76).

Цели аудита цикла оплаты позволяют определить:

по предпосылкам «Существование» и «Возникновение» — что:

остатки по счетам денежных средств, отраженные в балансе, характеризуют реальные денежные средства, находящиеся в распоряжении организации;

остатки денежных средств в кассе и на счетах организации в банках подтверждены результатами тщательно проведенной инвентаризации и согласованы с банками;

все отраженные в бухгалтерском учете операции, связанные с погашением дебиторской и кредиторской задолженности, реально имели место в отчетном периоде;

по предпосылкам «Права и обязанности» — что:

все денежные средства, отраженные в бухгалтерской отчетности, принадлежат организации на законных основаниях;

все выплаты и поступления денежных средств осуществляются на законных основаниях;

движение денежных средств в иностранной валюте осуществляется с соблюдением требований валютного законодательства;

соблюдается порядок ведения кассовых операций;

лимит остатка наличных денежных средств в кассе согласован с банком и не превышается;

не нарушаются законодательно установленные размеры расчетов наличными денежными средствами;

расчеты с физическими лицами ведутся с применением контрольно-кассовых машин, зарегистрированных в установленном порядке;

все операции имеют документальное подтверждение. Документы, оформляющие операции с денежными средствами, соответствуют установленным нормативными документами требованиям;

все операции с денежными средствами санкционированы уполномоченными лицами в установленном порядке;

по предпосылкам «Полнота» и « Точность измерения» — что:

в бухгалтерской отчетности отражены все денежные средства, имеющиеся в распоряжении организации;

на счетах бухгалтерского учета своевременно отражены все операции, связанные с поступлением и выплатой денежных средств;

в бухгалтерском учете отражены в полном объеме все операции по погашению дебиторской и кредиторской задолженности;

соблюдены учетные требования «полноты» и «непротиворечивости»;

все операции по движению денежных средств и погашению дебиторской и кредиторской задолженностей отражены в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета с арифметической точностью;

по предпосылке «Представление и раскрытие» — что:

раскрыта информация о денежных средствах в иностранной валюте;

раскрыта информация о денежных средствах в иностранной и национальной валютах, на свободное использование которых существуют ограничения;

все операции, связанные с поступлением и выплатой денежных средств, погашением дебиторской и кредиторской задолженности, были должным образом классифицированы и идентифицированы при отражении в бухгалтерском учете;

по предпосылке «Стоимостная оценка» — что:

денежные средства в иностранной валюте представлены в бухгалтерской отчетности в верной оценке;

операции, связанные с погашением задолженности, в том числе в иностранной валюте или выраженные в условных единицах, отражены в бухгалтерском учете в правильной и точной оценке;

рублевая оценка денежных средств в иностранной валюте определена в установленном нормативными документами порядке.

Переоценка денежных средств в иностранной валюте производится своевременно и в соответствии с требованиями нормативных документов.

По завершении аудиторских процедур в отношении циклов хозяйственных операций аудитор должен проанализировать совокупность полученных доказательств и оценить масштаб охвата всех счетов бухгалтерского учета проведенными процедурами.

Если, по мнению аудитора, проверкой было охвачено недостаточное количество счетов бухгалтерского учета, следует провести тестирование отдельных счетов по существу.

**44. Аудит цикла реализации продукции**

Аудит цикла реализации продукции — это хозяйственные операции, вязанные с реализацией готовой продукции (работ, услуг), приводящие к образованию дебиторской задолженности, а также выявление финансового результата от этих операций.

Операции цикла реализации играют основную роль в формировании результатов хозяйственной деятельности организации, поэтому их достоверность весьма важна. При проверке цикла реализации аудитор, с одной стороны, располагает внутренними источниками доказательств (расчеты себестоимости реализованной продукции, накладные на отпуск продукции, акты ликвидации основных средств), а с другой стороны — внешними документами (счета, акцептованные покупателями). Для успешного проведения проверки аудитору следует хорошо представлять характер рынков сбыта продукции, выпускаемой аудируемым субъектом, конкурентную ситуацию на этих рынках, иметь представление о платежеспособности покупателей.

Центром аудита цикла реализации является подтверждение дебета и кредита счета 90 «Продажи». Соответственно проверке подвергаются кредит счетов 43 «Готовая продукция», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» (в случае списания управленческих расходов в дебет счета 90), 44 «Расходы на продажу» с целью подтверждения записей по дебету счета 90 «Продажи». Одновременно на основании выставленных счетов проводится проверка записей по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с подтверждением записей по кредиту счета 90 «Продажи» и правильности выделения НДС.

Цели аудита цикла реализации продукции позволяют определить:

по предпосылкам «Существование» и «Возникновение» — что:

в бухгалтерском учете отражены факты продажи продукции, реально имевшие место в течение отчетного периода;

величина дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, отраженная в отчетности, подтверждена данными тщательно проведенной инвентаризации и согласована с дебиторами;

все записи в бухгалтерских регистрах имеют документальное подтверждение;

по предпосылке «Права и обязанности» — что:

все сделки по продаже продукции обусловлены условиями договорных отношений, не противоречащих действующему законодательству;

при реализации продукции соблюдаются требования лицензионного законодательства;

величина дебиторской задолженности, отраженная в бухгалтерской отчетности, представляет величину, в отношении которой имеются законные права на ее взыскание;

реализуемая продукция принадлежит организации на законных основаниях;

все торговые операции санкционированы уполномоченными лицами в установленном порядке;

документы, отражающие операции по продаже продукции, соответствуют требованиям нормативных и законодательных актов;

по предпосылкам «Полнота» и « Точность измерения» — что:

обязательства, отраженные на счетах бухгалтерского учета расчетов с покупателями и заказчиками, представляют полный объем реальной к взысканию задолженности за проданную им готовую продукцию;

в бухгалтерской отчетности отражены все сделки по продаже готовой продукции, имевшие место в отчетном периоде;

счета покупателям выставлены на основании точных расценок и с указанием точного количества отгруженной продукции;

все операции по продаже продукции регистрируются в бухгалтерском учете своевременно;

при определении финансового результата от продажи продукции учтены себестоимость всей реализованной продукции и сумма всех затрат, связанных с реализацией продукции;

соблюдены учетные требования полноты и непротиворечивости;

по предпосылкам «Представление и раскрытие» — что:

дебиторская задолженность должным образом классифицирована по видам, срокам погашения и реальности взыскания при отражении в бухгалтерской отчетности;

выручка от реализации продукции отражается в бухгалтерском учете в соответствии с условиями договоров, а не в зависимости от фактического получения денежных средств;

доходы и расходы, связанные с реализацией продукции, правильным образом классифицированы при включении в отчет о прибылях и убытках;

в случае различия вариантов определения выручки для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения организованная система учета позволяет определить объем выручки для различных целей;

по предпосылкам « Стоимостная оценка» — что:

дебиторская задолженность покупателей и заказчиков включена в отчетность в правильной оценке, с учетом результатов инвентаризации задолженности на предмет реальности взыскания и с учетом созданных резервов по сомнительным долгам;

рублевая оценка дебиторской задолженности в иностранной валюте определена в соответствии с требованиями нормативных документов и правильно переоценивается;

выручка от продажи продукции отражена в бухгалтерском учете в верной оценке, совпадающей с информацией, содержащейся в первичных документах;

правильно исчислены суммы НДС, налога с продаж, акцизов для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;

НДС выделен отдельной строкой суммарно в договорах, счетах, счетах-фактурах;

организован процесс выставления и учета счетов-фактур для исчисления НДС. Суммы, отраженные в счетах-фактурах, совпадают с суммами, отраженными в счетах и договорах, накладных.

**45. Аудит учредительных документов и расчетов с учредителями**

Программа:

*1) А учр-х док-в:*

а) Проверка учр-х док-в (УД),

б) Проверка наличия разрешит-х док-в на право зан-ся опр-ми видами деят-ти,

в) Прослеж-е отраж-я вел-ны УК, долей, распред-ным согласно УД,

г) Сопост-е УД, реш-й акц-ров, собс-ков, рук-ва эк. субъекта с данными БУ по отраж-ю видов деят-ти,

д) Проверка док-в, подтвер-щих права собст-ти учр-лей на имущ-во, вносимое в кач-ве вклада в УК,

е) Проверка рег-ции изменений УД.

*2) А форм-я УК*: Проверка:

а) прав-ти отраж-я в БУ взносов в УК,

б) наполнения УК по учр-лям и по срокам,

в) вел-ны задолж-ти по вкладам в УК, вел-ны собс-х акций, выкупленных у акц-ров,

г) прав-ти оценки и бух-го оформления вносимых в УК матер-х ценностей, объектов недв-ти, прав и т.д. в качестве вкладов,

д) бух-го оформления при увел-ии или умен-нии УК.

3) *А расчетов с учр-ми:* Проверка:

а) отраж-я расчетов с учр-ми по счетам «Задолж-ть участников (учр-лей), по вкладам в УК» и «Зад-ть участником (учр-лем) по выплате доходов»,

б) полноты и прав-ти расчета дох-в, пол-ных учр-ми,

в) орг-ции учета и выплаты див-дов,

г) факт-го пост-ния в кач-ве вкладов уч-лей в УК об-х и внеоб-х активов,

д) факт-го выбытия об-х и внеоб-х активов в рез-те расчетов с уч-ми,

е) расчетов при выбытии из состава уч-лей.

4) *А начисл-я, удерж-я и перечисл-я налогов и иных обяз-х платежей*: Проверка прав-ти расчетов по: НДС, по налогу на прибыль, по НДФЛ, по иным обяз-м платежам.

Методы: Инспектир-е, Набл-е, Запрос, Подтверждение, Пересчет (проверка ариф-х расчетов), Анал. процедуры.

**46. Аудит учетной политики организации**

Ауд-я проверка орг-ции уч. пол-ки (УП) предусм-ет процедуры:

описание в раб. док-х а-ра принятой УП для целей БУ;

краткая хар-ка и отражение в раб. док-х др-х внут-х норм-х док-в, их целес-ность и соотв-е зак-ву РФ;

описание и краткая хар-ка принятой УП для целей НУ;

прочие процедуры.

Проверка и оценка осн-х эл-тов УП и ее реал-ции для целей БУ пров-ся в части:

ам-ции ОС и НМА; оценки произв-х запасов, ГП, товаров, незав-го произ-ва; резервов предстоящих расх-в и платежей и резервов по сомнит-м долгам; расх-в буд-х периодов; порядка групп-ки и списания затрат на произ-во; признания прибыли от реал-ции П(Р, У); оценки задолж-ти по полученным займам; прим-ния раб-го плана счетов на базе плана счетов БУ; исп-ния формы БУ; учета ремонта ОС; списания мат-в; орг-ции анал-го учета мат-х ценностей и выпуска пр-ции; учета курсовых разниц по вал-м счетам; учета выпуска пр-ции; орг-ции учета затрат на произ-во и кальк-ния с/с-ти П(Р, У); распр-ния косвенных расх-в; орг-ции сводного учета затрат на произ-во; орг-ции инв-ции им-ва и обязательств; пор-ка представления, рассм-ния и утв-ния готовой БО.

Проверка и оценка осн-х эл-в УП орг-ции для целей налогооб-я произ-ся в части: метода начис-я дох-в для исчисления налога на прибыль; начис-я ам-ции по ам-мому имущ-ву, в том числе с прим-ем повыш-щих и пониж-щих коэф-тов для отдельных групп обор-я или усл-й экс-ции; орг-ции разл-х резервов; метода оценки списания в пр-во сырья и мат-лов; накопления ср-в для проведения особо сложных и дорогих видов кап. ремонта; пор-ка начисл-я %-в по долговым обяз-вам при привл-ии заемных ср-в; метода оценки ст-ти покупных реализ-х товаров, а также ст-ти выбывших ЦБ; пор-ка уплаты авансовых платежей по налогу на прибыль; методики оценки незавер-го произ-ва.

**47. Аудит уставного, добавочного капитала и резервов**

Аудит учета капитала и резервов

Целью проверки учета капитала и резервов предприятия является установление достоверности отражения в бухгалтерской отчетности собственного капитала (резервного капитала, добавочного капитала и резервов).

Источники проведения аудита капитала и резервов включают в себя:

• нормативные документы, регулирующие учет капитала и резервов;

• первичная документация, которой оформляются операции по изменению капитала и резервов (справки и другие);

• учетные регистры по счетам учета собственного капитала.

В ходе проведения проверки учета капитала и резервов аудитор выполняет следующие аудиторские процедуры:

1. Аудитор знакомится с учредительными документами и учетной политикой предприятия и дает оценку соответствия их содержания требованиям законодательства.

2. Он оценивает соответствие организации учета собственного капитала требованиям нормативных актов Российской Федерации.

3. Аудитор проверяет порядок учета добавочного капитала предприятия. То есть он использует для проверки данные счета 83 «Добавочный капитал». При этом следует учитывать, что в соответствии с планом счетов на счете 83 учитываются операции по приросту стоимости внеоборотных активов в результате их переоценки, разница между продажной и номинальной стоимостью акций при их первичном размещении.

4. Аудитор проверяет учет на счете 83 (Д 86 «Целевое финансирование К 83 «Добавочный капитал») сумм целевого финансирования, использованных на строительство объектов производственного назначения.

5. Аудитор проверяет правильность отражение в бухгалтерском учете резервного капитала. Для этих целей аудитор использует данные счета 82 «Резервный капитал».

Прежде всего, аудитор устанавливает, в каком объеме формируется резервный капитал предприятия. Эту информацию он берет из учредительных документов и учетной политики предприятия. В соответствии с Законом РФ от 26 декабря 1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», резервный капитал должен составлять не менее 15 % от размера уставного капитала. Акционерные общества должны ежегодно отчислять не менее 5 % от своей чистой прибыли. Отчисления прекращаются, когда резервный капитал достигает размера, установленного уставом. При формировании резервного капитала делается запись: Д 84 «Нераспределенная прибыль» К 82 «Резервный капитал».

6. Резервный капитал может быть использован на строго определенные цели (покрытие убытков акционерного общества, выпуск собственных акций, погашение собственных облигаций акционерного общества). Поэтому аудитор проверяет целевое использование средств.

7. Следующим этапом аудитор проверяет резервы предприятия. Для этих целей по учетной политике он устанавливает какие резервы образуются на предприятии ( резервы предстоящих расходов, резервы по сомнительным долгам, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги).

8. Аудитором производится проверка отражения на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам» образованных в конце года за счет финансовых результатов резервов сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами на основе проведенной инвентаризации дебиторской задолженности. При этом аудитор устанавливает, проводилось ли списание с дебета счета 63 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» суммы резервов сомнительных долгов, созданной в предыдущем году и не использованной в течение отчетного года.

9. Аудитор проверяет данные счета 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». А именно правильность отражения оценочных резервов в отчетности (в пассиве баланса их сумма не показывается, а в активе дебиторская задолженность и финансовые вложения, по которым созданы резервы, уменьшаются на величину соответствующих резервов без корреспонденции по бухгалтерским счетам).

10. Предприятие для равномерного включения расходов в издержки производства и обращения может создавать резервы предстоящих расходов и платежей. Наиболее часто на предприятиях имеются резерв на ремонт основных средств и резерв на оплату отпусков. Аудитор проверяет правильность отражения в учете операций по формированию и использованию резервов предстоящих расходов. Для проверки используются данные счета 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей».

Все выявленные нарушения фиксируются аудитором в рабочей документации.

**48. Аудит основных средств**

План А ОС:

1) А наличия и сохр-сти,

2) А движ-я,

3) А прав-ти начисл-я ам-ции,

4) Проверка прав-ти налогообл-я.

Программа А ОС:

1) Проверка: создания комиссии по приемке; оформления дог-ров купли-продажи; офор-ния протоколов договорной цены; прав-ти отраж-я первонач-й ст-ти в актах приемки-передачи; прав-ти отражения первонач-й ст-ти после достройки, дооборудования, рекон-ции или частичной лик-ции; рез-тов произведенной переоценки; рез-тов последней инв-ции; обесп-сти бух-ии п/п-я дей-щими норм-ми док-ми; отражения в отчетности наличия ОС. Оценка орг-ции син. и анал. учета в бух-ии п/п-я и по мат-отв-м лицам в местах экс-ции. Проверка и оценка действ-го на п/п-и пор-ка учета затрат на ремонт. Ознак-ние с пор-м вед-я картотеки ОС и инвентарных списков по конкретным мат-отв. лицам бух-ей п/п-я.

2) Проверка: прав-ти отраж-я и оценки в БУ взносов в УК; факт-го пос-ния ОС в кач-ве взносов в УК и выб-я в рез-те расчетов с учр-ми; отраж-я в БО движ-я ОС.

3) Проверка: прав-ти ежемес-го нач-я ам-ции в целях вед-я БУ и налогообл-я; объектов ОС, по кот-м не нач-ся ам-ция и по кот. нач-ся ускоренная ам-я; док-в по нач-ной ам-ции ОС, кот-е вносятся в кач-ве вклада в УК; срока, с кот-го нач-ся и с которого заканн-ся нач-е ам-ции; отраж-я в БО начисленной ам-ции; прав-ти налогообл-я, расчетов по: НДС, налогу на прибыль, НДФЛ, налогу на имущ-во ЮЛ; отраж-я в ФО всех о-ций по учету ОС.

**49. Аудит нематериальных активов**

План А НМА: Проверка:

1) о-ций учета поступ-я и создания,

2) учета ам-ции,

3) учета выбытия,

4) прав-ти налогообл-я.

Программа А НМА:

1) Проверка: созд-я комиссии по приемке; оформления дог-ров купли-продажи и протоколов договорной цены; прав-ти отражения первонач-й ст-ти в актах приемки-передачи; прав-ти оценки вносимых в УК НМА и их факт-го пост-ния; отражения в БО пост-ния и создания. Оценка орг-ции син. и анал. учета в бух-ии п/п-я и по мат-отв лицам в местах экс-ции.

2) Проверка: прав-ти ежемес-го нач-я ам-ции; отражения в БО нач-ной ам-ции.

3) Проверка: факт-го выбытия НМА в рез-те расчетов с учр-ми; отраж-я в БО выбытия НМА.

4) Проверка: правильности расчетов по: НДС, налогу на прибыль, НДФЛ, налогу на имущ-во ЮЛ; отраж-я в БО всех о-ций по учету нематериальных активов

**50. Аудит финансовых вложений и вложений во внеоборотные активы**

План:

1) А вложений в УК др. орг-ций,

2) А вложений в совместную деят-ть,

3) А вложений в кроткоср-е займы, пред-ные др. эк. субъектам,

4) А вложений в долгоср-е займы, пред-ные др. эк. субъектам.

Программа:

1) Проверить, в УК каких орг-ций, с какой целью и в какой форме (ДС, ЦБ, ОС, мат-лы, НМА, ГП (р, у)) произ-лись ФВ, а так же как произ-ся оценка ст-ти ФВ, вносимых в неденежной форме; Установить, в какие сроки (ежемес-но…) и в какой форме (ДС…), план-ся получать доход; Проверить расчеты по доходам и отраж-е в БО ФВ в УК др-х орг-ций.

2) Проверить, на какой срок (до или более 12 мес.) и в какой форме осущ-сь влож-я; Установить, какими док-ми подтв-но получение вклада (авизо, накладные, кв-ции к прих-м ордерам…); Проверить как произ-ся оценка ст-ти ФВ, вносимых в неденежной форме; Установить, в какой форме и в какие сроки план-ся получать доход; Выяснить, как распр-ся прибыль или покр-ся уб-ки от совм. деят-ти; Проверка отраж-я в БО ФВ в СД.

3) Проверить, в какой форме произв-сь выдача займов и как произв-я оценка ст-ти займов, выданных в неден-й форме, а так же отраж-е в БО ФВ в это вид займов.

4) Установить, в какие сроки план-ся возврат займа, остальное анал-но п. 3)

**51. Аудит материально-производственных запасов**

План:

1) А о-ций по поступ-ю матер-х ценностей,

2) А анал-го учета движ-я МЦ на складах п/п-я,

3) А учета исп-ния МЦ, списания недостач, потерь и хищений,

4) А сводного учета МЦ,

5) Пров-е ан-за исп-ния МЦ.

Программа:

1) А учета о-ций по приобр-нию, поступлению-передаче в пор-ке обмена и прочих о-ций по пост-ию МЦ.

2) Изучение орг-ции хран-я МЦ, пропускной сис-мы при ввозе и вывозе МЦ, Проверка полноты оприх-я и прав-ти оценки МЦ, Устан-ние соот-вия данных складского учета данным БУ, Проверка полноты и кач-ва инв-ции ПЗ и МБП.

3) Проверка о-ций по отпуску МЦ в произ-во и на сторону на основе расх-х док-в, Проверка обосн-ти списания: откл-ний в ст-ти м-лов на выпуск ГП, хищений, недостач, потерь.

4) Проверка данных анал. и синт. учета по синт-м счетам, субсчетам, напр-ям затрат, Сверка данных бухрегистров и БО, и оформ-я рез-в инв-ции, А рез-в переоценки МЦ.

5) Выявл-е неисп-мых м-лов в течение отчетного года, а также свыше одного и более лет.

**52. Аудит затрат и себестоимости**

Целью аудиторской проверки затрат на производство является установление соответствия применяемого порядка учета и налогообложения указанных операций нормативным документам Российской Федерации.

Для каждого экономического субъекта аудит затрат на производство имеет свои особенности. Практически все источники аудиторских доказательств являются внутренними документами, созданными экономическим субъектом, поэтому для успешного проведения аудиторской проверки необходимо хорошее понимание аудитором сущности производственного процесса и его технологических особенностей, ознакомления с производственными цехами и линиями, складским хозяйством.

В качестве источников информации аудитор может использовать:

Производственные планы, сметную документацию, нормы и нормативы расхода сырья и материалов, другие аналогичные документы;

Регистры бухгалтерского учета по счетам учета элементов производства (02,05,10,70,20,25,26,43,90)

Оправдательные и первичные учетные документы, в частности, формы № Т-12 «Табель учета и использования рабочего времени и расчета заработной платы»; Т-49 «Расчетно-платежная ведомость»; ведомости расчета амортизационных отчислений основных средств и нематериальных активов; формы № М-8 «Лимитно-заборная карта»; № М-11 «Требование-накладная»; инвентаризационные ведомости; накладные на выпуск готовой продукции; расчеты налогов и платежей, включаемых в себестоимость продукции.

С принятием специальной части Налогового кодекса РФ формирование себестоимости для целей налогообложения будет регулироваться гл.30 НК РФ "Налог на прибыль (доходы) организаций". Следует различать понятия "затраты на производство, формирующие себестоимость" и "расходы", определенные в ПБУ "Расходы организации" (ПБУ 10/99), утвержденном приказом Минфина России от 06.05.99 N 33н.

В бухгалтерском учете себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенных в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. Себестоимость же, как элемент учета для целей налогообложения, является величиной, уменьшающей налогооблагаемую базу.

Затраты на производство продукции включаются в себестоимость того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты - предварительной или последующей. Принцип временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что для правильного формирования себестоимости имеет значение факт потребления товарно-материальных ценностей (работ, услуг), а не их оплата.

В соотв. с ФЗ "О бух. учете" от 21.11.96 N 129-ФЗ все хоз. операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Принцип документирования затрат определяет задачу аудитора - подтвердить наличие оправд. документов для обоснования затрат, а также проверить правильность отражения этих операций в БУ.

Затраты, включаемые в с/ст-ть, группируются в зависимости от их экономического содержания по пяти элементам:

- материальные затраты;

- затраты на оплату труда;

- отчисления на социальные нужды;

- амортизация основных средств;

- прочие затраты.

Такое распределение затрат позволяет опред-ть структуру с/ст-ти и отражается в разделе 6 ф.5 прилож. к бух.балансу.

Поверка затрат по элементам

Материальные затраты. По элементу "материальные затраты" расходы группируются следующим образом: сырье, топливо, энергия, материалы, производственные работы.

Аудитору важно знать, что стоимость материальных ресурсов, отражаемая по данному элементу, формируется исходя из цен их приобретения (без учета налога на добавленную стоимость); наценок (надбавок); комиссионных вознаграждений, уплачиваемых снабженческим и внешнеэкономическим организациям; стоимости услуг товарных бирж, включая брокерские услуги; таможенных пошлин; платы за транспортировку, хранение, доставку, осуществляемые сторонними организациями. Затраты, связанные с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом организации, подлежат включению в соответствующие элементы затрат на производство (затраты на оплату труда, амортизация основных средств, материальные затраты и др.). В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты предприятий на приобретение тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов, за вычетом стоимости этой тары по цене ее возможного использования в тех случаях, когда цены на тару установлены особо сверх цены на эти ресурсы.

Аудитор проверяет правильность оценки мат-ных ресурсов, списанных на себест-ть. Организация самостоятельно определяет и фиксирует в приказе об уч. политике метод оценки материалов (ФИФО, ЛИФО, средневзвешенная цена).

Затраты на оплату труда. Основная ошибка, выявляемая при проверках данного элемента себестоимости, это несоблюдение принципа производственной направленности затрат. При проверке первичных документов по начислению заработной платы (табелей, расчетно-платежных ведомостей) аудитор может выявить факты включения в себестоимость основной деятельности расходов на оплату труда работников, занятых в других видах деятельности (строительство, социально-культурное обслуживание и т.п.). Это достигается путем сличения данных по кредиту счета 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" в части, списанной на производственные счета, и показателей по итогу сводной ведомости по оплате труда в части ее начисления. Данные по итогу сводной ведомости, как правило, должны быть больше, чем данные по дебету счетов учета производственных затрат.

Отчисления на социальные нужды. К этому элементу относят выплаты по установленным законодательством нормам в обязательные внебюджетные фонды: ПФ, ФСС, ФОМС, ФЗ.

При проверке правильности отнесения на себестоимость отчислений на социальные нужды необходимо обратить внимание на соблюдение прямой зависимости источника начисления взносов во внебюджетные фонды от источника начисления самого фонда оплаты труда. То есть каков источник выплаты, таков и источник уплаты взносов, а это может быть либо себестоимость, либо собственные средства.

Амортизация основных средств. Элемент "амортизация основных производственных средств" предназначен для группировки затрат, связанных с использованием вещных объектов, не перерабатываемых в процессе коммерческой деятельности, - зданий, машин, оборудования. Стоимость таких объектов (основных производственных средств) переносится на производимую продукцию не единовременно, а в течение длительного периода. Затраты на приобретение и создание этих объектов в себестоимость продукции не включаются, однако на себестоимость списывается их амортизация.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

- при линейном способе - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

- при способе уменьшаемого остатка - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

- при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе - число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта.

Амортизационные отчисления по основным средствам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Прочие затраты. К элементу "прочие затраты" в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся:

- налоги, сборы, платежи (включая по обязательным видам страхования);

- отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком;

- вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения;

- затраты на оплату процентов по полученным кредитам;

- затраты на командировки;

- плата за подготовку и переподготовку кадров;

- затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;

- оплата услуг связи, вычислительных центров, банков;

- плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных средств (или их отдельных частей);

- амортизация по нематериальным активам;

- другие затраты, входящие в состав себестоимости продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Проверка правильности калькулирования себестоимости продукции.

Калькуляция - это определение себестоимости единицы отдельных видов продукции или всей товарной продукции. Калькуляция как способ группировки затрат относительно конкретной единицы продукции дает возможность отследить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне производственного процесса. Таким образом, важной составляющей аудита затрат является проверка правильности калькулирования, т.е. определения себестоимости единицы продукции.

Аудитору следует знать, что по статьям расходов затраты группируются в зависимости от места и цели их возникновения и относятся на каждый вид изделия прямым или косвенным методом. Состав расходов в каждой отрасли экономики различен и определяется соответствующими отраслевыми (или межотраслевыми) инструкциями и методическими рекомендациями.

При проверке калькулирования себестоимости продукции, аудитор устанавливает правильность:

- классификации затрат на производство продукции;

- учета и списания (распределения) затрат по статьям калькуляции;

- определения потерь от брака и потерь от простоев;

- определения незавершенного производства;

- распределения косвенных расходов;

- применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции;

- составления бухгалтерских записей по учету затрат на производство;

- ведения синтетического и аналитического сводного учета затрат на производство;

- а также соответствие записей аналитического синтетического учета по счетам затрат записям в главной книге и балансе.

Калькулирование себестоимости продукции осуществляется различными методами. В отраслях промышленности применяют следующие методы калькулирования продукции: простой, нормативный, позаказный и попередельный.

Одна из задач аудиторской проверки - подтверждение обоснованности выбранного метода калькулирования.

По способу отнесения на производство затраты делятся на прямые, которые непосредственно относятся на данный вид продукции, и косвенные, связанные с производством многих изделий одновременно.

Косвенные затраты являются многоэлементными и распределяются между отдельными видами продукции пропорционально какому-либо показателю, устанавливаемому в приказе об учетной политике. Исходя из отраслевой специфики организация самостоятельно определяет метод распределения косвенных расходов пропорционально:

- основной заработной плате;

- сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования;

- массе и объему продукции;

- количеству отработанных рабочими человеко-часов;

- количеству машино-часов оборудования.

Задача аудитора - подтвердить правильность применяемого метода распределения косвенных расходов, закрепленного в приказе об учетной политике.

В аудиторской практике часто встречается ситуация, когда организация, осуществляющая несколько видов деятельности (выпускающая различную продукцию), не распределяет косвенные расходы между ними. В этом случае происходит искажение себестоимости различных видов продукции, скрываются реальные финансовые результаты.

Особенности аудиторской проверки незавершенного производства.

Одним из важных направлений аудита затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является формирование мнения о достоверности оценки незавершенного производства.

К незавершенному производству относится продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также неукомплектованные изделия, не прошедшие испытаний и технической приемки.

В процессе аудиторской проверки незавершенного производства следует изучить следующие вопросы:

- состояние учета;

- своевременность и правильность инвентаризации;

- достоверность отражения результатов инвентаризации;

- соблюдение установленных норм незавершенного производства (если они утверждены в организации) и правильность его оценки.

Аудиторская практика показывает, что инвентаризация незавершенного производства зачастую проходит нерегулярно и некачественно, ее результаты не отражаются в бухгалтерском учете. Это приводит к необоснованному завышению себестоимости, отсутствию контроля за сохранностью материальных ценностей.

Если в процессе хозяйственной деятельности организации имели место случаи прекращения изготовления ранее начатых заказов, аудитор должен проверить, как использовались оставшиеся ценности, как определены и отражены в бухгалтерском учете потери по аннулированным заказам. (Затраты по аннулированным производственным заказам включаются в состав внереализационных расходов).

В заключение проверки затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции аудитор делает вывод о существенности ошибок и их влиянии на достоверность отчетности.

**53. Аудит учета готовой продукции**

Целью аудиторской проверки затрат на производство является установление соответствия применяемого порядка учета Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции, либо по прямым статьям затрат.

Первичные документы по учету готовой продукции:

• приемосдаточная накладная по сдаче на склад готовой продукции;

• акт сдачи на склад готовой продукции;

• карточка складского учета готовой продукции. Первичные документы по отгрузке готовой продукции:

• приказ-накладная (комбинированный документ, совмещающий распоряжение складу на отпуск готовой продукции и накладную, являющуюся сопроводительным документом, фиксирующим отпущенное количество продукции;

• счет-фактура;

• товарно-транспортная накладная;

• договор;

• счет-фактура для целей налогообложения. Регистры аналитического и синтетического учета:

• ведомость выпуска готовой продукции;

• ведомость отгрузки и реализации готовой продукции.

Бухгалтерская отчетность, в которой отражается раздел (участок, бухгалтерский счет), должна включать в себя бухгалтерский баланс (ф. № 1) и, в частности, строки баланса:

• стр. 215 «Готовая продукция и товары для перепродажи»;

• стр. 216 «Товары отгруженные».

2. Оценка отгруженной продукции не соответствует методу оценки, установленному Для проверки правильности и полноты отражения в учете и отчетности готовой, отгруженной и реализованной продукции применяются следующие аудиторские процедуры:

— проверка соответствия фактической оценки готовой продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации;

— проверка соответствия оценки отгруженной продукции методу оценки, установленному учетной политикой организации;

— проверка правильности отражения в учете продукции, выработанной из давальческого сырья;

— проверка полноты отражения в учете выпущенной продукции;

— проверка полноты отражения в учете отгруженной и реализованной продукции;

— проверка правильности складского учета готовой продукции;

— проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризаций готовой продукции.

Типичными ошибками, выявленными при проверке, являются следующие:

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

учетной политикой организации.

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

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

5. Неполное отражение в учете выпущенной продукции.

6. Несвоевременное отражение в учете отгруженной и реализованной продукции.

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

8. Отсутствие инвентаризаций готовой продукции.

9. Неправильное отражение в учете морально устаревшей, испорченной при хранении готовой продукции.

10. Неверное представление деятельности, с изготовлением продукции из давальческого сырья у давальца-заказчика, как торговой деятельности.

11. Неверное отражение в бухгалтерском учете различных товарно-материальных ценностей как готовой продукции.

При проведении проверки учета готовой продукции особое внимание следует уделить проверке наличия неучтенной продукции. Вся произведенная продукция отражается в бухгалтерском учете. В случае если продукция не оформляется приемо-сдаточными документами цеха или склада предприятия и не отражается в бухгалтерском учете, возникает неучтенная продукция. Она может быть в виде готовых изделий, определяемых в натуральном и стоимостном выражении.

Во многих случаях наличие неучтенной продукции определяется на основании документации, отражающей технологические процессы производства, а также подтверждающей вывоз продукции с предприятия.

В отдельных случаях неучтенная продукция может быть выявлена путем сличения (сопоставления) документов, отражающих получение продукции; документальных данных складов и цехов – производителей продукции; данных инвентаризации готовой продукции в цехах и на складах предприятий – с учетными данными на день проведения таких инвентаризаций.

Готовая продукция отражается на балансовом счете 40.

**54. Аудит учета товаров отгруженных**

Предмет проверки:

1) отражение в учете товаров отгруженных в соответствии с учетной политикой;

2) правильность учета товаров отгруженных в полном объеме.

Аудиторские процедуры:

1) по статье «Товары отгруженные» в балансе организации отражается стоимость отгруженной продукции (товаров) и случае, если договором обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права собственности и риска случайной гибели организации к покупателю (заказчику) — например, при экспорте продукции.

Производится проверка правильности оценки отгруженной продукции (товаров). Согласно Положению о бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации отгруженные товары (сданные работы, оказанные услуги) отражаются в балансе по полной фактической (или нормативной — плановой) себестоимости;

2) проверка порядка списания стоимости товаров отгруженных на себестоимость реализованной продукции. Следует удостовериться, что списание происходит:

в объеме, соответствующем объему реализованной продукции;

в том отчетном периоде, в котором по кредиту счета 90 была отражена выручка от реализации.

Особое внимание обратить на случаи частичного отражения выручки, предусмотренной счетом-фактурой, выставленным покупателю, платежным требованием-поручением, договором и т.п. Например, договором может быть предусмотрен переход права собственности на товар к покупателю в момент поступления оплаты на расчетный счет (в кассу и т.п.) организации. Важно, чтобы при поступлении частичной оплаты от покупателя с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» была списана соответствующая этой оплате сумма;

3) проверка правильности учета товаров (готовой продукции), переданных другим организациям для реализации на комиссионных и иных подобных началах.

**55. Аудит учета товаров**

Предмет проверки:

отражение в учете товаров в соответствие с учетной политикой;

правильность оценки отражения в полном объеме и реальность существования товаров.

Аудиторские процедуры:

1. определение остатков конкретных ценностей, показанных в балансе на конец года по статье Готовая продукция и товары для перепродажи в части остатка по счету 41 Товары. Оценка правильности формирования показателя на балансе.;

По данной статье отражает:

учет организаций торговли: остаток приобретение товаров;

учет общественного питания: остаток товаров на кухню, в кладовых и в буфетах;

в производственной сфере: изделия и ТМЦ, приобретаемые для предприятия.

2. проверка на основе выборки правильности учета поступление товара

3. проверка таможенных платежей, транспортных расходов и прочих расходов по закупке транспортировке;

4. проверка правильности списания по счету 41 «Товары» в дебет 90 продажа или счета 45 товары отгруженные;

5. проверка наценок, скидок (счет 285);

6. правильности исчисления НДС;

7. ознакомление с результатом инвентаризации и их отражение в учете.

**56. Аудит операций по реализации**

Порядок бух. учета и налогообложения операций по продаже товаров (р, у) регулируется нормами трех отраслей законодательства: гражданского, бух. и налогового. При этом предписания гражд. Законод-тва в очень большой степени влияют как на бух., так и на налоговую их трактовку. В соотв. с п.3 ст.38 НК РФ товаром для целей НК РФ признается любое имущ-во, реализуемое либо предназначенное для реализации. Сч. 90 "Продажи" предназначен для обобщения инф-ции о дох. и расх., связанных с обычными видами деят-ти орг-зации. На этом счете отражаются - выручка и себес-сть по: - готовой пр-ции и полуфабрикатам собств. производства; - работам и услугам промышлен. хар-ра; - работам и услугам непромышлен.хар-ра; - покупным изделиям (приобретенным для комплектации); -строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательс. работам; - товарам; - услугам по перевозке грузов и пассажиров; - транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям; - услугам связи; - предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по дог. аренды (когда это является предметом деят-ти орг-зации); - предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышлен. образцы и других видов интеллектуальной собст-ти (когда это является предме-том деят-ти орг-зации); - участию в устав. капиталах других орг-заций (когда это является предметом деят-ти орг-зации).

В налоговом законод-тве определение понятия "реализация" дается в п.1 ст.39 НК РФ, согласно кот. реализацией товаров, орг-зацией признается соотв. передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, р, у) права собст-ти на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица , возмездное оказание услуг одним ли-цом другому лицу, а в случаях, специально предусмотренных НК РФ, передача права собст-ти, результатов выполнен-ных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Правила отражения в бух. учете продаж определяются требованием п.2 ст.8 Закона РФ "О бух. учете", в соответ.с которым "имущество, являющееся собст-тью орг-зации, учитывается обособленно от имущества других юр.лиц, нахо-дящегося у данной организации". Данное требование раскрывает два правила учета вещных активов, устанавливаемые ПБУ 9/99 "Дох. орг-зации" и ПБУ 10/99"Расх. Орг-зации" , утвержд. Пр. МФ РФ от 06.05.99 N 32н и N 33н соотв., и инстр. по применению Плана счетов бух. учета финанс.-хоз.деят-ти орг-заций. Первое правило определяет момент постановки (оприходования) имущ-ва на баланс орг-зации и момент списания его с бух. баланса как дату возникнове-ния у орг-зации права собст-ти на это имущ-во и дату утраты орг-зацией права собст-ти на данные активы. Следова-тельно, отражение имущ-ва в активе баланса орг-зации определяется не его факт.местонахождением (оно может нахо-диться на складе орг-зации, на складе поставщика, у транспорт. орг-зации, у орг-зации - товарного склада и т.д.), а наличием права собст-ти на это имущ-во. Орг-зация может владеть имущ-вом (т.е. факт. оно будет находиться на складе орг-зации, под ее контролем), но не быть его собст-ником, и наоборот. Второе правило закл-ся в том, что имущ-во, находящееся во владении или во владении и пользовании орг-зации, но не являющееся ее собст-тью, отра-жается на забалансовых счетах. Содержащееся в договоре условие о моменте перехода права собст-ти на товары опре-деляет и момент признания в бух. учете дох.и расх., связанных с операциями продажи.

П.12 ПБУ 9/99 "Дох. Орг-зации" определяется, что выручка (дох. от продажи) признается в бух. учете только при выполнении условий: а) наличием права на получение выручки, подтвержденным заключенным дог. или каким-либо иным образом; б) возможностью определить сумму выручки; в) уверенностью в получении орг-зацией экономич. выгод; г) переходом права собст-ти на товары к покупателю; д) возможностью определения расходов по сделке.

Цель аудита –определение полноты отражения реализации. Счета , подвергаемые анализу- Сч 90 «Продажи» Направления анализа- проверка по м-цам и основным ассортиментам отгруженной продукции. Выявление взаимосвя-зей, предполагаемые процедуры проверки- сопоставление прогнозных помесячных показателей реализации с запися-ми по сч 90.

Методы исследования цен на продукцию- сравнение прогнозного расчета реализации на основе утвержденных прейскурантов с корреспондирующими записями бухг. учета. Допустимое значение отклонений, не проведения дополн. Ауд. процедур устанавливается до 5% уровня существенности. Изучение системы документооборота и учет. инф-ции об отгрузках со склада продукции до отдела продаж.

Объяснение существен. расхождений должно быть получено аудитором при проведении процедур по существу в отношении тех первич. товарно-сопроводительных док-тов, кот.передаются отделом продаж в бух-рию и не относятся к отгрузкам отч.м-ца. Проверку следует провести не только по отч.периоду, но также включить данные за декабрь предыдущего и январь - февраль следующего года. По результатам проведения ауд. процедур по существу следует вы-вести абсолютное отклонение (занижение/завышение) данных о реализации вследствие нарушения периодизации от-ражения в учете фактов хоз.деят-ти. По основной массе отгрузки пр-ции проверку первич. Док-тов производить неце-лесообразно. Планируемый аудиторский риск Риск аудитора определяется как вероятность того, что проверяемая бух. отч-сть может содержать невыявленные существенные ошибки или искажения после подтверждения ее досто-верности или признать, что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бух. отч-сти нет. Аудиторский риск состоит из трех компанентов: внутрихозяйственный риск, риск средств контроля, риск не обнаружения.

Аудитор обязан изучить эти риски в ходе работы, их оценивать и документировать результаты оценки. При оценке рисков аудитор обязан использовать не менее трех следующих градаций: высокий, средний, низкий

Под уровнем существенности понимается то предельное значение ошибки бух. отч-ти, начиная с кот. квалифициро-ванный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности перестанет быть в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

**57. Аудит финансовых результатов и их использования**

Предмет проверки: отражение на счете 99 реально полученных прибылей и убытков.

Аудиторские процедуры:

1) проверка того, что:

в организации ведется раздельный учет прибыли (убытка), полученной (полученного) в результате осуществления различных видов деятельности;

аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» позволяет получить следующие группировки данных, необходимых для составления финансовой отчетности в соответствии с установленными требованиями:

прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг);

проценты к получению;

доходы от участия в других организациях; прочие операционные доходы; и др.;

2) проверка правильности отражения на счете 99 «Прибыли и убытки» финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), реализации и прочего выбытия основных средств, реализации прочих активов (использовать данные, полученные в ходе проверок по разделам «Выручка от реализации продукции (работ, услуг)», «Основные средства», «Производственные запасы» и др.);

3) проверка включения в состав прибыли отчетного периода прибыли (убытка), выявленной в отчетном периоде, но относящейся к прошлым периодам;

4) проверка правильности отражения сумм доходов будущих периодов и их своевременного списания на финансовый результат отчетного периода;

5) проверка правильности учета курсовых разниц;

6) проверка:

отражения на счете 99 доходов от сдачи имущества в аренду своевременно (в соответствии с договором);

учета по дебету счета 99 и невключения в себестоимость продукции расходов, связанных с содержанием указанного имущества;

отражение износа основных средств, переданных в аренду, по дебету счета 99;

7) оценка правильности отражения в учете доходов по ценным бумагам и прочим финансовым вложениям (использовать результаты проверки по разделу «Финансовые вложения»);

8) проверка того, что затраты по аннулированным производственным заказам, затраты на производство, не давшее продукции, затраты, связанные с содержанием законсервированных производственных мощностей и объектов, обоснованно отнесены на счет 99 и подтверждены соответствующими документами;

9) оценка правильности и обоснованности отражения в учете штрафов, пеней, неустоек и прочих финансовых санкций за нарушение условий по хозяйственным договорам (как в составе доходов, так и в составе расходов);

10) оценка правильности и обоснованности отражения на счете 99 прочих доходов и расходов;

11) анализ отчета о финансовых результатах организации за год. Проверка соответствия формированния статей отчета установленным требованиям; проверка того, что суммы, приведенные в отчете, подтверждены данными бухгалтерского учета;

12) ознакомление с расчетом по налогу на прибыль. Проверка правильности исчисления налогооблагаемой базы. Проверка выполнения соответствующих корректировок валовой прибыли для целей налогообложения:

пересчет прибыли от реализации продукции (работ, услуг), если для целей налогообложения выручка определяется по моменту оплаты;

пересчет прибыли от реализации продукции (работ, услуг) по ценам ниже ее фактической себестоимости в случае отсутствия необходимых обоснований;

увеличение валовой прибыли на сумму убытка от реализации и прочего выбытия основных средств (иметь в виду возможность применения индекса-дефлятора);

увеличение валовой прибыли на сумму убытка от прочей реализации;

увеличение валовой прибыли на сумму сверхнормативных расходов, учтенных в себестоимости реализованной продукции (использовать данные проверки по разделу «Затраты и себестоимость»);

увеличение валовой прибыли на величину стоимости безвозмездно полученного имущества и др.

Оценка правильности отражения сумм по другим строкам расчета; использования ставок налога; правильности и обоснованности применения налоговых льгот.

**58. Аудит дебиторской и кредиторской задолженности**

Дебиторская и кредиторская задолженности образуются в результате не только проведения сделок купли-продажи, но и в результате операций мены, зачетов взаимных требований, бартерных операций, расчетов с векселями как своими, так и третьих лиц и т.д. В финансовой отчетности предприятия такие задолженности должны быть корректно отражены. в

Цель аудита дебиторской и кредиторскойзадолженности – подтвердить полноту, право, существование и стоимостную оценку сальдовых остатков по счетам расчетов с поставщиками и покупателями на конец отчетного периода.

Для достижения этой цели требуются хорошие знания, как правил ведения бухгалтерского учета и налогообложения, так и знания в области гражданского законодательства. Наши специалисты обладают всеми этими необходимыми знаниями для качественного проведения необходимой работы.

В ходе аудита дебиторской и кредиторской задолженности проводится:

экспертиза документов, подтверждающих Ваши права на отражение операций дебиторской и кредиторской задолженностей;

определение дат возникновения всей дебиторской и кредиторской задолженности;

выявление задолженности с истекшим сроком исковой давности;

анализ учета списанной задолженности;

определение соответствия условиям договора и платежным документам задолженность по выданным авансам, и т.д.

Для определения приблизительной оценки трудозатрат и ориентировочной стоимости аудита дебиторской и кредиторской задолженности нам необходима информация, предусмотренная в Листе предварительной оценки стоимости аудита.

**59. Аудит учета денежных средств**

Осн-е нарушения – злоуп-ния, хищ-я.

Ошибки м.б. ***классиф-ны сл-м образом:***

1) Прямое хищение ДС: ничем не замаскир-е, замаскир-е неоформл-ми док-ми и расписками;

2) Неоприх-ние и присвоение поступивших ДС: из банка, от разл-х ФЛ и ЮЛ по приходным ордерам, от разл-х ЮЛ по доверенностям;

3) Излишнее списание денег по кассе: Повторное исп-ние одних и тех же док-в, неправ-й подсчет итогов в касс-х док-х и отчетах, списание сумм без оснований или по подложным док-м, подлог в законно оформленных док-х с увел-м сумм списаний;

4) Присвоение сумм, законно начисленных разным лицам и орг-циям: присвоение депон-й з/п и ср-тв, начисл-х по др-м основаниям, присвоение сумм, прич-хся др-м п/п-м;

5) Расчеты суммами наличных ДС, превышающими пред-ю вел-ну: с др-ми ЮЛ и ПБОЮЛ, поступающими в кассу проверяемого предприятия;

6) Расчеты с населением наличными за ГП, товары, выполненные работы и оказанные услуги: без прим-я ККМ, без регистрации ККМ в нал-х органах;

7) Некорректное отражение кассовых операций в регистрах син-го учета.

***Для выявления***:

прямого хищения ДС, не замаскир-го никакими дейс-ми: 1) инв-ция кассовой налич-ти;

хищения ДС, маскируемого расписками долж-х лиц, раб-в бух-ии и пр-х сотр-в п/п-я: проверки наличия: 1) на ПиРКО подписи глбуха или уполном-го лица; 2) на РКО подписей рук-ля п/п-я или уполном-го лица и расписок получателей денег; 3) устный опрос лиц, получивших деньги по РКО, но не подтвердившим этот факт своей распиской;

сл-ев неоприх-ния и присвоения пост-ших ДС: проверки: 1) чек-й книжки п/п-я на полноту; 2) полноты оприх-ния ДС в кассу п/п-я, полученных из банка по чеку; 3) своевр-ти расчетов сотр-в п/п-я по ком-ным расх-м; 4) своевр-ти расчетов сотр-в по сред-м, выданным на хознужды; 5) соот-вия ПКОзаписям в журнале их рег-ции; 6) одновр-ти офор-я ПиРКО и движения денег по ним; 7) журнала учета выданных дов-тей и прав-ти оприх-я сумм по ним;

излишнего списания денег по кассе путем повторного сп-ния одних и тех же док-в: проверки: 1) полноты перв-х РиПКО, приложенных к отчету кассира; 2) прав-ти и своевр-ти гашения приложений;

излишнего списания денег по кассе без оснований или по подложным док-м: проверки: 1) совпадения РКО с инф-цией о них, сод-щейся в журнале их рег-ции; 2) доброкач-ти перв. док-в; 3) обоснов-ти вкл-ния лиц в расч-плат. вед-ти;

случаев присвоения сумм, законно начисленных разным лицам и орг-циям, депонир-й з/п и ср-в, начисл-х по др-м осн-ям: проверки: 1) соот-вия платежных вед-й реестрам депон-х сумм; 2) полноты и своевр-ти сдачи в банк депон-х сумм; 3) полноты оприх-я депон-х сумм на р/с в банке; 4) соот-вия выписанных РКО журналу рег-ции депонентов; 5) соот-вия данных синт. и анал. учета ДС;

сл-ев нарушений при расчетах с нас-ем наличными ДС за ГП, товары, выпо-е работы и оказанные услуги с прим-ем ККМ: проверки: 1) прав-ти ведения книг кассира-операциониста; 2) полноты оприх-я в кассу п/п-я выручки ККМ; 3) своевр-ти постановки на учет и снятия с него ККМ в нал-м органе;

некорректного отражения касс-х о-ций в регистрах синт. учета: 1) проверки соот-вия контировки, проставленной на перв-х касс-х док-х, записям в Ж-О № 1 «Касса».

**60. Аудит расчетов с бюджетом по налогу на прибыль**

Налог на прибыль - один из основных источников поступления средств в бюджет путем государственного изъятия части чистого дохода у предприятий, объединений, организаций, учреждений, которые самостоятельно, либо через входящие в их структуру коммерческие хозрасчетные единицы, либо в порядке договора с иными предприятиями осуществляют хозяйственную или любую другую коммерческую деятельность. Аудитору необходимо четко знать статус налогоплательщика налога на прибыль, характер и виды его основной деятельности, наличие внутренних и обособленных подразделений и деловых партнеров.

При аудиторской проверке правильности исчисления и уплаты налога на прибыль следует вначале убедиться в том, что налогооблагаемая сумма прибыли исчислена правильно, т.е. себестоимость реализованного продукта не искажена и тем самым не внесены искажения в прибыль от реализации, а также в том, что правильно определены результаты от прочей реализации и доходы и расходы от внереализационных операций.

Аудитор при проверке базы налогообложения обязан прежде всего убедиться в правильности учета валовой прибыли, а затем той ее части, которая непосредственно облагается налогом. Следовательно первая операция которую необходимо провести аудитору, в этой связи, заключается в сопоставлении идентичности балансовых данных о прибыли с ее учетом в главной книге, журналах - орденах, машинограмах по счету 99 (прибыль и убытки) и по отчету о финансовых результатах и их использовании.

При анализе фактической прибыли необходимо иметь доказательства достоверности всех бухгалтерских записей как по кредиту счетов раздела IV «Готовая продукция», так и по дебету этих счетов. От правильности отражения в учете выручки от реализации , затрат производства и издержек обращения зависит точность определения валовой прибыли, которая слагается из прибыли от реализации продукции , основных средств , иного имущества плюс доходы от внереализационных операций за вычетом расходов по последним операциям. По налогу на прибыль установлен ряд льгот, которые применяются только в зависимости от фактических произведенных затрат и расходов.

Аудитору следует проверить правильность льгот. Основные из них связаны с использованием труда инвалидов и пенсионеров; с осуществлением капитальных затрат на природноохранные мероприятия с затратами на содержание объектов здравохранения, дошкольных учреждений, объектов культуры и спорта, образования , с благотворительностью; проведение научно - технических работ ; с развитием малого бизнеса и др.

Однако все льготы имеют определенные ограничения как по порядку их представления, так и по общей сумме. Поэтому аудитор должен внимательно проверить, соответствует ли действующему законодательству составляемый предприятием для налоговой полиции специальный расчет по всем случаям уменьшения налогооблагаемой прибыли.

ООО «Регионтралснаб» занимается изготовлением и реализацией продукции и прочих источников дохода за проверяемый период не имеет. В ходе проведения аудиторской проверки расчетов с бюджетом проверено начисление налога на прибыль. Сумма объекта налогообложения указана верно (проверено путём сверки данных на счетах 90 «Продажи» и 99 «Прибыль и убытки» и бухгалтерских проводках). Ставка налога применяется правильная. Сумма налога пересчитана аудитором и верна. Выявлено нарушение в корреспонденции счетов. Так вместо отнесения суммы налога в дебет счёта 99/1 «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль», это было сделано в дебет счёта 99 «Прибыли и убытки», и сумма начисленного налога записана в кредит счёта 68 «Расчеты с бюджетом» без указания субсчёта.