Тема 1: Общая характеристика аудиторского контроля

План

1) Становление и развитие профессии аудитора

2) Сущность и особенности аудита и аудиторской деятельности

3) Виды аудита

4) Типы (варианты) аудита

5) Сопутствующие виды аудиторских услуг

1. Становление и развитие профессии аудитора

Понятие «аудита» происходит от латинского audio (слушатель, слушать) и используется с давних пор. Так называли в духовных учебных заведениях успешных учеников, которым доверяли проверку других учащихся. Термин «аудит» так же применяли в периодическом заслушивании владельцами отчета своих управляющих. В понятии «аудит» подчеркнуты доверительные отношения между участвующими сторонами.

В середине XIX в. в Европе с возникновением множества акционерных обществ, которые стремились продать свои акции по курсу разорительных или доверительных покупателей появилась необходимость рассчитывать прибыль, дивиденды, показатели отчетности для воздействия на курс акций. По мнению немецкого юриста Р. Иеринга (1818-1892) АО принесли Европе большее разорение, чем все войны вместе взятые. Одновременно среди бухгалтеров появились те, которых за вознаграждение приглашали акционеры, собственники к проведению специальных расчетов анализа, оценки фин. положения.

Родиной аудита в современном понимании считают Англию, где в 1862 г. был принят закон, по которому ряд компаний обязывали проводить обязательный аудит своей отчетности. Аналогичный закон во Франции был принят в 1867 г., в США в 1937 г. В Германии в 1870 г. было принято дополнение к закону об АО, по которому на общем Собрании акционеров наблюдательные советы должны были докладывать о результатах проверки баланса и отчета о распределении прибыли.

Попытки развития аудита в России неоднократно предпринимались с конца XIX в. Однако, первые аудиторские фирмы появились в 1984-1988 гг. Это было вызвано развитием рыночных отношений и возникновением новых форм организаций (АО, совместные предприятия).

Т.О. основными причинами развития аудита являются:

1) разделение интересов акционеров, собственников, инвесторов и тех, кто занимается управлением компании;

2) многообразие и сложность совершаемых фин.-хоз. операций требует при проверке спец. знаний, навыков, которыми обладают аудиторы;

3) появились понятия «конфиденциальность», «коммерческая тайна». Пользователи фин. отчетности, информации не имеют свободного доступа к данным бух. учета с целью их проверки;

4) для эффективного управления организацией, принятия грамотного управленческого решения необходима качественная, достоверная информация.

Развитие аудита принято разделить на 3 этапа:

1. до конца 60-х гг. XX в. - когда аудит носил подтверждающий характер;

2. с конца 60-х гг. до 70-х гг. ХХ в. – аудит стал системно-ориентированным, при этом к его объектам стали относить процессы управления, процессы и операции контроля, а к инструментам – экспертизу на основе системы внутреннего контроля (СВК);

3. с конца 70-х гг. до наших дней – аудит, базирующийся на различных видах риска, научно-методической базе и системе законодательных норм и правил.

2. Сущность и особенности аудита и аудиторской деятельности

Аудит – внешний независимый фин. контроль, который осуществляется независимыми декламированными аудиторами, не работающими в проверяемой компании.

Согласно ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ст.1) аудиторская деятельность, аудит - предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (далее - аудируемые лица).

Аудит не заменяет функции органов гос. контроля за работой предприятий, учреждений и организаций.

Аудиторские организации, являясь субъектами контроля, распространяют свою деятельность на платной договорной основе, прежде всего на не гос. организации. Однако аудит может быть проведен и оказаны сопутствующие аудиторские услуги по заказу любого клиента, заключившего договор.

Главная цель аудита заключается в определении достоверности и правдивости фин. отчетности аудиторский организаций, а также контроле за соблюдением норм и законов хоз. права и налогового законодательства.

Результатом аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Другими словами, аудитор должен дать объективную оценку достоверности, полноты и точности отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств и фин. результатов деятельности за определенный период, проверки соответствия принятой на предприятии учетной политики законодательству и нормативным актам и ее соблюдение.

Под достоверностью в аудите понимают степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Аудитор должен обеспечить разумную уверенность, что проверенная им финансовая (бухгалтерская) отчетность в целом не содержит существенных искажений.

Ограничения, характерные для аудита и влияющие на возможность обнаружения аудитором существенных искажений связаны с тем, что: 1) в процессе аудита применяются выборочные методы проверки и тестирования; 2) работа аудитора основана на его профессиональном суждении; 3) аудиторские доказательства, собираемые аудитором в большей степени являются доводами в подтверждение или опровержение выводов или предположений аудитора и не носят исчерпывающего характера; 4) любые системы бух. учета и внутреннего контроля не являются совершенными.

Кроме подтверждения достоверности отчетности аудиторы в процессе своей деятельности согласно заключенного договора могут решать широкий спектр задач:

* выявление резервов, использование фин. ресурсов;
* разработка предложений по улучшению фин. положения на основе анализа фин.-хоз. деятельности;
* оптимизация затрат;
* постановка, ведение, постановление бух. учета;
* планирование и оптимизация налогооблагаемых баз и анализ правильности исчисления и уплаты налогов;
* решение бухгалтерских, правовых, управленческих и других вопросов путем консультирования;
* и т.д.

Т.О., понятие «аудиторская деятельность» более широкое и включает проведение аудита и оказание сопутствующих аудиторских услуг.

Результаты аудита оформляются аудиторским заключением, а результаты оказания сопутствующих аудиторских услуг зависят от условий договора и могут быть представлены в виде отчетов, рекомендаций, графиков, таблиц, схем и т.д.

Реформирование систем бух. учета и отчетности требует дальнейшего развития аудиторской деятельности и системы ее регулирования. Важнейшим элементом обеспечения качества бух. отчетности является действующий контроль качества. Основой этой системы контроля является аудит как вид независимой проверки бух. отчетности.

Основными предпосылками действенности аудита бух. отчетности являются: 1) качественные стандарты аудиторской деятельности соответствующие международным; 2) четкие правила независимости аудиторов и аудиторских организаций; 3) соблюдение аудиторами и аудиторскими организациями Кодекса профессиональной этики; 4) единые квалификационные требования к аудиторам; 5) контроль качества работы аудиторов и аудиторских организаций, в том числе и со стороны профессиональных аудиторских объединений; 6) эффективная система гос. надзора за аудиторскими организациями.

Нередко аудит отождествляют с ревизией. Сравнивая аудит и ревизию можно выделить как общие, так и отличительные признаки.

При проведении аудиторских проверок и ревизий применяют 1) одни и те же приемы и методы проверки; 2) единую информационную базу; 3) аудит и ревизия – есть проверка.

Отличие между аудитом и ревизией заключается в целях, практических задачах, характере деятельности, взаимоотношениях с клиентами, условиях оплаты и результатах.

Таблица – Отличительные признаки аудита от ревизии

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Признак | аудит | ревизия |
| 1. Цель | Выражение мнения по поводу достоверности фин. отчетности | Выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных лиц |
| 2. Характер | Предпринимательская деятельность | Исполнительская деятельность (выполнение распоряжений) |
| 3.Основа взаимоотношений | Добровольное осуществление на основе договоров  | Принудительное осуществление по распоряжению вышестоящих или гос. органов |
| 4. Управленческие связи | Горизонтальные связи (равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчет перед ним) | Вертикальные связи (назначение ревизии и отчет перед вышестоящим органом об исполнении) |
| 5. Принцип оплаты услуг | Платит клиент | Платит вышестоящий орган или орган, назначивший ревизию |
| 6. Практические задачи | Улучшение фин. положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента | Сохранение активов, пресечение и профилактика злоупотреблений |
| 7. Результаты | Аудиторское заключение – документ, имеющий юридическое значение для органов гос. власти и судебных органов | Акт ревизии – внутренний документ для контролирующего органа, который должен быть передан вышестоящему органу; документ, в котором отмечается все выявленные недостатки |

В процессе своей деятельности аудиторы вправе осуществлять судебно-бухгалтерские экспертизы. Судебно-бухгалтерская экспертиза в отличие от аудита не может существовать отдельно от уголовного или арбитражного дела. Она проводится по решению судебных органов и направлена на получение источника доказательств. Эксперт-бухгалтер, исследуя совершенные хоз. операции на основе своих знаний, самостоятельно определяет методы исследования и несет ответственность за обоснованность своих выводов.

Аудитор на условиях заключения договора может быть привлечен к проведению судебно-бухгалтерских экспертиз, т.к. обладает достаточными знаниями в области бухгалтерского учета, финансов и аудита. При этом аудитору должны быть созданы необходимые условия и обеспечена личная безопасность. Участие в проведении судебно-бухгалтерских экспертиз не является основным направлением в деятельности аудитора.

3. Виды аудита

Аудит можно классифицировать по различным признакам:

I. В зависимости от пользователей информации аудит разделяют на 2 вида:

а) внешний

б) внутренний

Внешний аудит проводится внешними независимыми аудиторами и аудиторскими организациями на основе заключенных с клиентом договорах.

Особенностью внешнего аудита является то, что аудиторы, проводящие проверку не должны иметь на проверяемом объекте никаких интересов, т.е. не являться учредителями, акционерами, собственниками, руководителями или другими должностными лицами объекта контроля, которые несут ответственность за соблюдение требований, предъявляемых к бухгалтерской отчетности, не состоят в родстве и сходстве с руководителями организации и не связаны с ними служебными отношениями.

С другой стороны аудируемая организация также не должна быть связана с аудиторской, т.е. не может являться акционером, учредителем, собственником.

Цель внешнего аудита – подтверждение достоверности финансовой отчетности и установление состояния финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица. На основе договора основная цель может быть дополнена широким спектром задач по организации, ведению, восстановлению бух. учета, по планированию и оптимизации налогооблагаемых баз и расчету налогов, по анализу фин.-хоз. деятельности, по решению других вопросов.

Т.О., внешний аудит направлен в первую очередь на защиту интересов собственников организации, акционеров и других пользователей фин. отчетности и фин. информации.

Внешняя аудиторская проверка проводится за определенный проверяемый период и ограничена временными рамками. Она не позволяет оперативно устранить выявленные нарушения.

Результаты внешней аудиторской проверки оформляют в виде аудиторских заключений, отчетов, справок, рекомендаций, проектов.

Внутренний аудит осуществляется специалистами или службой экономического субъекта. Основная задача внутреннего аудита – решение отдельных функциональных проблем управления, разработка и проверка информационных систем предприятия. Внутренний аудит направлен на обеспечение эффективной деятельности экономического субъекта и его структурных звеньев.

В правиле (стандарте) аудиторской деятельности РФ «Изучение и использование работы внутреннего аудита» сказано, что «внутренний аудит – это организованная экономическим субъектом, действующая в интересах его руководства и (или) собственников, регламентированная внутренними документами система контроля за соблюдением установленного порядка ведения бух. учета и надежности функционирования СВК.

Институтом внутренних аудиторов в США установлено следующее определение: внутренний аудит – это независимая деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в ее интересах.

Цель внутреннего аудита – помочь сотрудникам организации эффективно выполнять свои функции.

Потребность во внутреннем аудите в первую очередь возникает в крупных компаниях, где руководство не в силах осуществлять постоянный контроль деятельности организации и ее структурных подразделений.

Основные функции внутреннего аудита:

1. Проверка действующей системы бухгалтерского учета, внутреннего контроля и разработка рекомендаций по их улучшению;

2. Проверка оперативной и бухгалтерской информации;

3. Проверка наличия имущества, его состояния и обеспечения условий сохранности;

4. Проверка соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, решений руководства, инструкций;

5. Разработка мер и предложений по устранению выявленных недостатков;

6. Проверка деятельности различных звеньев управления;

7. Расследование случаев злоупотреблений;

8. Оценка используемого программного средства;

9. Работа над специальными проектами;

10. и др.

Функции внутреннего аудита могут выполнять спец. службы или отдельны аудиторы, состоящие в штате экон. субъекта, ревизионные комиссии или ревизоры, привлекаемые для целей внутреннего аудита, сторонние организации и (или) внешние аудиторы.

Объективность внутреннего аудита обеспечивается степенью его независимости в структуре управления экон. субъекта, т.к. внутренний аудит подчиняется и представляет отчеты, назначившему его руководству и (или) собственнику.

Наличие службы внутреннего аудита в организации повышает степень доверия к отчетности клиента со стороны внешних аудиторов. Они при планировании проверки изучают работу внутренних аудиторов, оценивают её и принимают решение об использовании её результатов и порядке взаимодействия со службами внутреннего аудита.

II. По отношению к требованиям законодательства различают:

а) обязательный аудит

б) инициативный аудит

Обязательный аудит – ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бух. учета и финансовой (бухгалтерской) проверки организаций и индивидуальных предпринимателей.

Основная цель: проверка и подтверждение законности хоз. операций, правильности их отражения в учете и достоверности фин. отчетности субъектов, попадающих под обязательный аудит.

Согласно ст.7 ФЗ «Об аудиторской деятельности» обязательному аудиту подлежат следующие группы экон. субъектов: 1) по организационно-правовой форме: ОАО; 2) по виду деятельности: а) банки и другие кредитные учреждения; б) страховые организации (за исключением с/х кооперативов) и общества взаимного страхования; в) товарные и фондовые биржи; г) инвестиционные фонды; д) государственные внебюджетные фонды, образованные за счет обязательных отчислений юридических и физических лиц; е) фонды, образованные за счет добровольных отчислений юридических и физических лиц. 3) по финансовым показателям деятельности (за исключением с/х кооперативов и их союзов): а) если объем выручки организации или индивидуальных предпринимателей за год превышает в 500 тыс. раз установленного законодательством МРОТ; б) если сумма актива баланса на конец отчетного года превышает в 200 тыс. раз МРОТ (МРОТ берут для расчетов в среднегодовом исчислении); в) для государственных, муниципальных и унитарных предприятий финансовые показатели могут быть понижены законодательством субъектов РФ. 4) организации и индивидуальные предприниматели, обязательный аудит которых предусмотрен другим ФЗ.

Обязательные аудиторские проверки стали проводить, начиная с годового отчета за 1995 г. Обязательный аудит вправе проводить только аудиторские организации.

Заключение договоров для проведения обязательного аудита в организациях, в уставных и складочных капиталах которых доля гос. собственности или собственности субъекта РФ не менее 25 %, проводится по результатам открытого конкурса, порядок проведения которого утверждается Правительством РФ.

Если финансовая отчетность аудируемых лиц содержит сведения, являющиеся государственной тайной, то аудиторскую проверку отчетности таких организаций вправе осуществлять аудиторские фирмы, в уставном капитале которых нет доли иностранных инвесторов и имеющие соответствующее разрешение.

Расходы по проведению обязательного аудита включаются в затраты организации.

Инициативный (добровольный) аудит проводится по решению клиентов. Основная цель – выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, в налогообложении, в проведении анализа фин. состояния, а так же оказание помощи в организации бухгалтерского учета и отчетности, подготовка к обязательному аудиту.

Инициативный аудит можно проводить в качестве подготовки и проведения обязательного аудита.

4. Типы (варианты) аудита

В теории аудита различают варианты аудита в зависимости от признака лежащего в основе его проведения:

1) по виду объектов аудита (аудируемых лиц):

А) банковский

Б) аудит страховых организаций (страховой)

В) аудит бирж

Г) аудит инвестиционных фондов

Д) аудит внебюджетных фондов

Е) общий аудит

2) по периодичности осуществления:

А) первоначальный

Б) периодический (повторяющийся)

Первоначальный аудит - проведение проверки аудитором или аудиторской фирмой в данной организации впервые, такой аудит связан с большим риском и трудоемкостью, так как у аудиторов отсутствуют сведения о клиенте и его особенностях.

Периодический аудит - проведение проверки аудитором или аудиторской фирмой в данном экономическом субъекте повторно или периодически на основе заключаемых договоров. Такой аудит основан на знаниях специфики клиента и принадлежащем осуществлении предпочтителен не только для аудиторов, но и для самого клиента. Клиент в результате такой проверки может получить более точную всестороннюю и квалифицированную информацию. Существует так же и недостатки такого аудита, так как внимание аудитора может быть несколько притупившимся, поэтому необходимо периодически менять группы аудиторов.

3) по назначению:

А) аудит бух. отчетности - проверка отчетности экономического субъекта с целью вынесения заключения о её соответствии установленным критериям и общепринятым правилам ведения бухгалтерского учета.

Б) аудит на соответствие - проверка соблюдения в процессе финансово-хозяйственной деятельности установленных норм, законодательных актов, инструкций и т. п. Кроме того, аудит на соответствие может быть проведен в отношении персонала организации со стороны администрации или по заказу собственников, акционеров на предмет их соответствия занимаемой должности, а также для проверки соблюдения администрацией норм управления согласно Уставу.

В) операционно-управленческий - проверка функционирования отдельных подразделений организации для оценки их эффективности, надежности, значимости в целях управления.

Г) налоговый аудит - проверка правильности взаимоотношений организации с налоговыми органами по уплате налогов и др. обязательных платежей.

Д) специальный (технический, экологический и др.)

4) по характеру проверки:

А) подтверждающий аудит - основан на проверки и подтверждении каждой хозяйственной операции бух. документов и отчетности.

Б) аудит базирующийся на риске. Выборочная проверка, которая в основном сконцентрирована на тех областях деятельности организации, где вероятность наличия ошибок, пропусков, недостатков более высокая. При такой проверке задача аудитора заключается в правильном определении рисков для предприятия (аудируемого лица). Такие проверки позволяют сократить время, материальные затраты и получить приемлемый результат.

В) системно-ориентированный аудит – выборочная проверка, которая основана на глубоком предварительном анализе системы внутреннего контроля (СВК). По мнению аудитора, если СВК эффективна, то вероятность ошибок в данных бух. учета и отчетности не значительна и нет необходимости проводить более детальную проверку.

5. Сопутствующие виды аудиторских услуг

Аудиторы в рамках своей предпринимательской деятельности кроме осуществления аудиторских проверок вправе оказывать сопутствующие аудиту услуги (САУ), перечень которых определен федеральным законом об аудиторской деятельности (ст.1 п.6), а порядок их оказания и характеристика - правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Характеристика САУ и требования предъявляемые к ним».

САУ делятся на:

1) услуги совместимые с проведением у этого же клиента обязательной аудиторской проверки:

- постановка бух. учета

- контроль за ведением учета и составлением отчетности

- контроль за начислением и уплатой налогов и других обязательных платежей

- анализ фин.-хоз. деятельности

- оценка экономических, инвестиционных проектов

- оценка экон. безопасности систем бух. учета и внутреннего контроля

- представление интересов экон. субъекта перед 3ми лицами

- подбор персонала

- проведение семинаров

- обучение и повышение квалификации в сфере экономики и права

- компьютеризация бух. учета

- разработка и издание методических пособий, рекомендаций по экономическим и правовым вопросам

- консультирование по вопросам бух. учета, налогообложения, финансам

- и др.

2) услуги не совместимые с проведением у этого же клиента обязательной ежегодной аудиторской проверки:

- ведение бух. учета

- восстановление БУ

- составление налоговой декларации

- составление бух. и фин. отчетности

Аудиторская организация не имеет право проводить обязательные аудиторские проверки в данном экономическом субъекте в течении 3-х лет с момента оказания не совместимых аудиторских услуг.

Согласно другой классификации аудиторские услуги делятся на:

- услуги действия, те услуги, которые связанны с созданием документов, перечень которых определен договором с экономическим субъектом. При этом такие документы ранее экономическим субъектом не создавались.

- услуги контроля, услуги связанные с проверкой документов на предмет их соответствия установленным критериям

- информационные услуги, связанные с предоставлением клиенту различного рода информации (консультирование, обучение, переподготовка, повышение квалификации, проведение семинаров и т.д.)

Отдельные виды сопутствующих аудиту услуг подлежат лицензированию. При оказании сопутствующих аудиту услуг аудитор обязан соблюдать основные принципы аудита, а так же соблюдать требования стандартов аудиторской деятельности в области планирования, документирования, контроля качества и т.д.

Тема 2: Организация аудиторской деятельности в Российской Федерации

План

1) Нормативное регулирование аудиторской деятельности РФ

2) Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ

3) Образование и аттестация аудиторов

4) Лицензирование аудиторской деятельности в РФ

5) Профессиональная этика аудиторов

6) Права и обязанности аудиторов и аудиторских организаций

7) Права и обязанности аудируемых лиц

8) Ответственность аудиторов, аудиторских организаций

9) Внешний контроль качества аудита

10) Внутрифирменный контроль качества аудита

1. Нормативное регулирование аудиторской деятельности РФ

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в России находится на этапе становления, что обусловлено проведением организационно-правовой структуры аудиторской деятельности в соответствии с ФЗ.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности включает 5 уровней:

1. уровень Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119 ФЗ. ФЗ является основным законодательным актом, регулирующим аудиторскую деятельность. Он определил место аудита как равноправного и необходимого элемента фин.-хоз. деятельности. В законе установлено понятие аудита, аудиторской деятельности, определена цель, задачи, сформулированы требования, предъявляемые к аудиторам и аудиторским организациям, их права и обязанности, а также права и обязанности аудируемых лиц. В законе дано определение обязательного аудита и установлены критерии его проведения. Закон определил понятие конфиденциальности, аудиторской тайны и установил ответственность за ее несоблюдение. Законом установлен порядок регулирования аудита в РФ.

2. уровень Документы, которые разрабатываются на основе Федерального Закона: постановления, приказы Президента, Правительства, Министерства финансов, которые дополняют и разъясняют отдельные вопросы аудиторской деятельности.

3. уровень Федеральные стандарты (правила) аудиторской деятельности, основное назначение которых заключается в установлении единых норм аудиторской деятельности, которые должны быть однозначно приняты всеми сторонами финансово-хозяйственной отношений, включая Арбитражный суд.

В стандартах содержатся основные правила проведения проверки и составления аудиторского заключения.

С их помощью аудитор может определить порядок проведения, методику исходя из конкретных ситуаций.

В настоящее время наравне с федеральными стандартами аудиторской деятельности работают правила (стандарты) аудиторской деятельности, принятые до принятия ФЗ.

4. уровень Внутренние стандарты (правила) Профессиональных аудиторских объединений, которые обязательны для своих членов. Требования этих стандартов не могут быть ниже требований федеральных стандартов и не должны им противоречить.

К этому уровню также относятся отраслевые нормативные документы, регламентирующие порядок аудиторских проверок в соответствующих отраслях (направлениях).

5. уровень Внутрифирменные аудиторские стандарты, которые разрабатываются аудиторскими организациями и аудиторами самостоятельно. Они необходимы для технической реализации требований федеральных стандартов.

Внутрифирменные стандарты призваны обеспечить единый контроль в проведении аудиторской проверки в данной аудиторской форме. Внутрифирменные стандарты, как правило, носят конфиденциальный характер, т.к. содержат прогрессивную методику и рациональные способы организации аудиторской деятельности.

2. Органы, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ

Согласно федеральному закону на гос. уровне регулированием аудиторской деятельности занимается уполномоченный федеральный орган, которым сейчас является Министерство финансов РФ.

В рамках Министерства финансов создан департамент организаций аудиторской деятельности, который выполняет следующие функции:

1) разрабатывает и организует осуществление единой гос. политики в области аудита

2) обеспечивает формирования законодательной, нормативной и методологической базы аудита

3) организует разработку федеральных стандартов аудиторской деятельности и представляет их на утверждение Правительству

4) организует и реализует систему подготовки, аттестации и повышения квалификации аудиторов

5) осуществляет лицензирование аудиторской деятельности

6) определяет перечень учебно-методических центров по аудиту

7) осуществляет систему контроля за соблюдением аудиторскими организациями и аудиторами лицензионных требований

8) осуществляет аккредитование профессиональных аудиторских объединений

9) осуществляет контроль за соблюдением требований ФЗ и федеральных стандартов аудиторской деятельности

10) ведет государственные реестры аттестованных аудиторов, аудиторских организаций, аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, учебно-методических центров и выданных лицензий

11) определяет порядок и сроки отчетности аудиторов, аудиторских организаций

12) обобщает практику применения законодательных и нормативных документов в области аудита

13) дает финансово-экономическое обоснование проектов, ФЗ и др. НА.

Для того чтобы учесть не менее профессиональных участников аудиторского рынка при Министерстве финансов образован совет по аудиторской деятельности.

Основные функции и задачи Совета:

1) участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов, направленных на регулирование аудиторской деятельности и проектов решений уполномоченного федерального органа;

2) разработка федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, их пересмотр и вынесение на рассмотрение уполномоченным федеральным органом;

3) подготовка методических, информационных и учебных материалов в области аудиторской деятельности и их издание;

4) подготовка и экспертиза учебных планов и программ для обучения аудиторов и повышения их квалификации;

5) рассмотрение состава экзаменационных комиссий и результатов экзаменов;

6) изучение, обобщение и внедрение опыта аудиторской деятельности;

7) рассмотрение обращений и ходатайств аккредитованных профессиональных аудиторских объединений;

8) сотрудничество с общественными аудиторскими объединениями;

9) взаимодействие с международными аудиторскими объединениями;

10) и др.

Состав Совета утверждается руководителем уполномоченного федерального органа.

В состав Совета входят представители аккредитивных профессиональных аудиторских объединений, которых должно быть не менее 51% а так же представители государственных органов, ЦБ РФ, пользователи аудиторских услуг.

Согласно федеральному закону «Об аудиторской деятельности» аудиторы и аудиторские организации вправе образовывать профессиональные аудиторские объединения. Они необходимы для обеспечения соответствующих условий аудиторской деятельности, защиты интересов своих участников. Объединения действуют на некоммерческой основе и вправе устанавливать для своих участников правила осуществления аудиторской деятельности, профессиональной этики аудитора, а также проводить систематических контроль за их соблюдением.

Аудиторские объединения, в состав которых входят не менее 1000 аудиторов и (или) 100 аудиторских организаций, вправе подавать заявления об аккредитации в МинФин РФ.

Каждая аудиторская организация или любой индивидуальный аудитор согласно закону может быть членом, по крайней мере, одного аккредитованного профессионального аудиторского объединения.

Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение имеет право:

1. участвовать в аттестации
2. разрабатывать программу обучения аудиторов, повышения квалификации
3. осуществлять профессиональную подготовку аудиторов
4. проводить проверки качества своих аудиторов и аудиторских организаций
5. по результатам проверок принимать решения и обращаться в МинФин с ходатайством о наложении взысканий при обнаружении нарушений
6. ходатайствовать о выдачи, приостановлении, аннулировании претензий в отношении своих участников
7. вносить предложения по регулировании аудиторской деятельности
8. защищать интересы аудиторов в органах гос. власти, судах и правоохранительных органах
9. разрабатывать и издавать литературу, периодические издания в области аудита и аудиторской деятельности
10. представлять интересы аудиторов в международных объединениях
11. содействовать развитию профессии аудиторов, повышать эффективность аудиторской деятельности
12. и др.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения (АПАО) – саморегулируемые организации, на которые возложена функция и полномочия в вопросах регулирования аудиторской деятельности.

Основными АПАО в России являются Аудиторская Палата России, Российская Коллегия аудиторов, Институт профессиональных бухгалтеров России, Национальная Федерация консультантов и аудиторов, Институт профессиональных аудиторов, Московская аудиторская палата.

3. Образование и аттестация аудиторов

Аттестация аудиторов осуществляется в соответствии с ФЗ и временным порядком аттестации аудиторов на право осуществления аудиторской деятельности. Аттестацию проводят для обеспечения профессионального выполнения аудитором своих обязанностей и проверки квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельности. Аттестация проводят в форме квалификационного экзамена на базе специально определенных учебно-методических центров (УМЦ).

Для проведения аттестаций были образованы Центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии (ЦАЛАК), функции которых с 2001 года передали Совету по аудиторской деятельности при Минфине РФ.

К аттестации допускаются лица, которые имеют:

1) высшее экономическое и (или) юридическое образование, подтвержденное дипломом гос. образца;

2) стаж работы не менее 3х лет из последних 5-ти в качестве бухгалтера, экономиста, ревизора, помощника аудитора, научного сотрудника и т.п.

К аттестации не допускаются лица, осужденные приговором суда с лишением права заниматься в сфере фин.-хоз. взаимоотношений и занимать определенную должность.

По итогам квалификационного экзамена выдают аттестаты следующих направлений:

1. в области общего аудита;
2. в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов
3. в области аудита страховых организаций
4. в области банковского аудита

Типовая форма квалификационного аттестата аудита утверждена Приказом МинФина РФ от 25.04.2002 г. №34н «Об утверждении формы бланка квалификационного аттестата аудитора».

Для обеспечения проведения аттестации Советом об аудиторской деятельности созданы Комиссия по разработке и обновлению программ квалификационных экзаменов и программ повышения квалификации аудиторов и Комиссия по формированию и обновлению экзаменационной базы билетов и тестов.

Квалификационный экзамен по отдельным направлениям аудита проводится 1 раз в месяц во всех учебно-методических центрах одновременно.

Дату утверждает МинФин, о чем сообщает претенденту не менее чем за 5 дней.

МинФин кроме этого, утверждает программу проведения квалификационных экзаменов, формирует составы экзаменационных комиссий, формирует и утверждает для каждого УМЦ индивидуальный комплект предметов и тестов, рассматривает результаты квалификационных экзаменов после их проверки Советом по аудиторской деятельности и принимает решение о выдачи аттестата, организует проверки правильности проведения экзаменов, обеспечивает сохранность письменных работ и протоколы экзаменационных комиссий в течение 3-х лет.

Претенденты для допуска к сдачи квалификационного экзамена должны представить в УМЦ заявление, заверенную копию диплома, заверенную копию трудовой книжки, копию платежного документа об оплате, копию свидетельства по постановке на учет налоговых органов для индивидуальных аудиторов.

На основе документов в УМЦ формируются списки, которые передают для проверки в МинФин.

В комплекс экзаменов входят вопросы по следующим дисциплинам:

- бухгалтерский учёт и отчётность;

- право;

- финансы;

- налоги;

- налоги.

Экзамен проводится в 3 этапа:

1. тестирование;
2. устно-письменная работа по праву, финансам, налогам;
3. устно-письменная работа по бухгалтерскому учёту и отчётности, аудиту и практическая задача по аудиту.

При решении тестов в подготовке ответа запрещено пользоваться нормативно-справочными материалами.

Претенденты до сдачи квалификационного экзамена могут пройти специальную подготовку по очной или заочной форме.

Срок действия квалификационного аттестата аудитора не ограничен.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат обязан ежегодно проходить повышение квалификации по программам, утвержденным МинФином.

Минфин ведет гос. реестры выданных квалификационных аттестатов, сведения которых периодически публикуются в печати.

Квалифицированный аттестат аудитора может быть аннулирован, если:

- для его получения были представлены подложные документы

- аудитором нарушены принципы независимости и соблюдения конфиденциальности информации

- неоднократно установлены нарушения аудитором требований ФЗ и стандартов

- установлен факт подписания заведомо ложного аудиторского заключения

- аудитор в течение 2-х лет подряд ни занимается аудиторской деятельностью

- аудитор нарушил требование ежегодного повышения квалификации

- вступил в силу приговор суда, согласно которому аудитор лишается права заниматься аудиторской деятельностью

Решение об аннулировании квалификационного аттестата принимает МинФин, оно может быть обжаловано в течение 3-х месяцев в установленном порядке.

4. Лицензирование аудиторской деятельности в РФ

Аудиторы без образования юридического лица и аудиторские организации вправе заниматься аудиторской деятельностью только при наличии лицензии. Лицензирование аудиторской деятельности осуществляется Минфином РФ. Лицензия выдается на срок 5 лет, которая по заявлению лицензиата может продлеваться на 5 лет в неограниченном количестве раз.

Вопросы лицензирования аудиторской деятельности регулируются ФЗ «Об аудиторской деятельности» (ст.17) и Положением «О лицензировании аудиторской деятельности», утвержденным Правительством РФ.

Лицензии выдаются по следующим направлениям:

- банковский аудит

- аудит страховых организаций и обществ взаимного страхования

- аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов

- общий аудит.

Существуют следующие лицензионные требования:

1. Наличие у аудитора, аудиторской организации соответствующих профилю аудиторской проверки квалификационных аттестатов.
2. Наличие в штате аудиторской организации не менее 5-ти аттестованных аудиторов.
3. Осуществление предпринимательской деятельности только в виде аудита и оказания сопутствующих ему услуг.
4. Соблюдение правил внутреннего контроля качества проводимых проверок
5. Обеспечение проведения внешних проверок качества аудита и предоставление в соответствии с этим необходимой информации и документов
6. Соблюдение конфиденциальности информации
7. Информированность аудируемых лиц о невозможности проведения аудиторской проверки

Для аудиторских организаций существуют следующие требования:

1. Организационно-правовая форма – любая, кроме ОАО.

2. В штате должно быть не менее 5-ти аттестованных аудиторов, имеющих соответствующий квалификационный аттестат.

3. В уставном капитале аудиторских организаций доля аттестованных аудиторов и (или) имеющих лицензию аудиторских организаций должна быть не менее 51%.

4. В штате аудиторской организации должно быть не менее 50% граждан РФ, а если руководитель иностранный гражданин, то не менее 75%.

Для получения лицензии претенденты должны представить следующие документы:

1. заявление с указанием ФИО, места жительства, документы, удостоверяющие личность для индивидуальных предпринимателей, для организаций – наименование, организационно-правовая форма, местонахождение.
2. копия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе с указанием ИНН.
3. документ, подтверждающий оплату гос. пошлины за рассмотрение заявления.
4. копия учредительных документов или документов, подтверждающих внесение записей о юридическом лице в единый гос. реестр юр. лиц.
5. сведения о руководителе, заместителя организации и состоящих в штате аттестованных аудиторах.
6. копии всех имеющихся аттестатов аудиторов.

Лицензирующий орган в течение 45 дней со дня поступления заявления принимает решение о возможности предоставления лицензии.

Основанием для отказа в выдаче лицензии может быть предоставление в документах недостоверных или искаженных сведений или несоответствие лицензированным требованиям.

Лицензирующий орган для обеспечения контроля со стороны государства за соблюдением установленных законодательством РФ требований вправе осуществлять проверку, которая может проводиться на основании: распоряжения представителя лицензирующего органа; плана проверок, утвержденного в лицензирующих органах; при обращениях или жалобах заказчиков аудиторских услуг, правоохранительных органов; при обнаружении нарушений лицензиатов законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность.

По результатам проверок лицензии могут быть приостановлены или аннулированы.

Лицензии могут быть аннулированы, если:

1. После выдачи лицензии установлен факт представления недостоверных сведений для ее получения
2. Лицензиат занимается деятельностью, не предусмотренной лицензией
3. Аудитор ил аудиторская организация представили сведения, полученные в ходе проверки третьим лицам без разрешения собственника и руководителя экон. субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством
4. Аудитором умышленно скрыты причины, по которым проведение аудиторской проверки у клиента невозможно
5. Неоднократно установлены факты неквалифицированного проведения аудита или оказания сопутствующих аудиту услуг
6. Вступил в силу приговор суда, который лишает лицензиата права заниматься аудиторской деятельностью
7. Произошла ликвидация юридического лица или аудитор прекратил свою деятельность.

В случае если аудитор, аудиторская организация оказывает аудиторские услуги или занимается проведением аудита без наличия соответствующей лицензии, то по решению суда это влечет за собой возмещение убытка, штраф в размере от 100 до 300 МРОТ.

5. Профессиональная этика аудиторов

Этика – система норм нравственного поведения отдельного человека или общественной профессиональной организации (группы).

Потребность в разработки правил профессионального поведения аудиторов и обусловлена уважением, доверием к профессии аудитора и значимостью аудита в современном экономическом обществе.

 Этические нормы аудита призваны обеспечить высокие профессиональные и моральные качества аудитора, а также их ответственность. Российский Кодекс профессиональной этики аудиторов РФ разработан на основе международного и одобрен Аудиторской палатой России.

Несоблюдение этических норм аудита является проявлением неуважения к профессии аудитора, ко всему аудиторскому сообществу и влечет за собой моральный и материальный ущерб.

Основные требования профессиональной этики:

1. Независимость. Аудитор должен быть независим от проверяемого экономического субъекта. При установлении сомнений в его финансовой, имущественной, родственной и другой независимости аудитор обязан отказаться от проведения аудиторской проверки.
2. Соблюдение общественных интересов.

Занимаясь аудиторской деятельностью, аудитор должен действовать не только в интересах своего клиента, но и всего общества, государства. Защищая интересы клиента в налоговых, судебных или других органах, а также перед 3ми лицами, аудитор должен быть уверен, что они законны и справедливы. При установлении их незаконности аудиторы обязаны отказаться от работы.

3. Объективность. Аудитор должен быть непредвзятым, беспристрастным, он должен быть уверен в своей независимости при суждениях от 3их лиц. Основой для выводов, заключений, рекомендаций может быть только достаточный объем проверенных аудиторских документов. Мнение аудитора не должно зависеть от указаний 3х лиц.

4. Профессиональная компетентность

Аудиторы обязаны обеспечить требуемый уровень оказания аудиторских услуг. Если аудитор не уверен в своем профессионализме, он должен, если необходимо, привлечь независимого эксперта или отказаться от проведения проверки.

5. Внимательность. Аудитор должен быть внимательным при соблюдении законодательства, стандартов на всех этапах проведения проверки, начиная от планирования и заканчивая контролем.

6. Соблюдение конфиденциальности.

Аудитор обязан сохранить в тайне полученные или составленные в ходе проверки документы, не передавать их или их копии третьим лицам, не разглашать их содержание без согласия собственника, кроме случаев, установленных законодательством Р:

1) получено истинное согласие клиента,

2) принято соответствующее решение в судебных органах,

3) проводится расследование или разбирательство в отношении профессионализма аудитора, правомерности его действий и разглашения информации необходимой для защиты его профессиональных интересов.

Соблюдение конфиденциальности не ограничено временем и не зависит от того, работает ли в настоящее время аудитор с данным клиентом или нет.

7. Соблюдение налогового законодательства. Аудитор обязан соблюдать требования Налогового Кодекса, не должен скрывать своих доходов. При оказании профессиональных услуг в органах налогообложения, аудитор должен действовать в интересах клиента, при условии соблюдения законодательства и недопущения обмана и уклонений от уплаты налогов. При выявлении нарушений аудитор должен предупредить клиента о возможных последствиях в письменной форме.

8. Соответствие оплаты за аудиторские услуги. Гонорар аудитора не должен зависеть от степени достижения определенного результата. На размер оплаты может влиять сложность оказываемых услуг, масштаб проверки, качество, профессиональный опыт, квалификация, авторитет аудитора, величина аудиторского риска, степень ответственности аудитора.

9. Реклама, публичная информация. Реклама аудиторских услуг должна быть правдивой, информативной, не должно быть сравнения с другими аудиторскими фирмами, а также необоснованных обещаний о достижении результатов работы.

10. Отношения между аудиторами. Аудиторы обязаны воздерживаться от необоснованной критики в адрес других аудиторов. Внутри аудиторской организации оказывать друг другу помощь, содействие в решении профессиональных вопросов.

11. Действия, несовместимые с профессией. Аудитор не должен совмещать профессиональную практику и другие виды деятельности.

12. Оказание аудиторских услуг в других государствах. При оказании аудитором услуг в других государствах гарантом качества их выполнения служит соблюдение международных стандартов аудита и стандартов государства клиента.

Принципы профессионального поведения аудитора, обобщенные в Кодексе носят общий характер и не направлены на решение конкретных этических проблем. При этом Кодекс содержит рекомендации для практического достижения основных целей аудита и соблюдения правил поведения. Кодекс профессиональной этики аудиторов России принят Советом по аудиторской деятельности при МинФине РФ протокол №16 от 28.08.2003 г.

Соблюдение этических норм аудита является обязанностью каждого аудитора. Профессиональные аудиторские объединения и аудиторские организации вправе устанавливать свои требования профессиональной этики для своих аудиторов, которые не должны противоречить Кодексу.

6. Права и обязанности аудиторов и аудиторских организаций

Основные права и обязанности аудиторов, аудиторских организаций определены ФЗ ст. 5. Кроме того, они регулируются договором на проведение аудиторской проверки и оказание аудиторских услуг.

Аудиторы, аудиторские организации вправе:

1. Самостоятельно определять формы, методы проведения аудиторской проверки в соответствии с требованиями нормативных документов, договора или полученного поручения. К ним относятся:

- формы и методы планирования аудита

- порядок расчета уровня существенности и методика определения базовых показателей для его нахождения

- методы определения аудиторской выборки

- формы и методы проведения аудиторских процедур

- методы получения аудиторских доказательств и проведение их анализа

- порядок взаимодействия с проверяемым экономическим субъектом

- порядок документирования и дальнейшего хранения рабочих документов аудиторов

- условия привлечения к проведению аудиторской проверки экспертов, специалистов другой аудиторской организации

- система организации внутрифирменного контроля качества аудита и т.п.

2. Проверять в полном объеме документацию, связанную с деятельностью аудируемого лица и устанавливать фактическое наличие имущества, учтенного по документам.

3. Получать необходимые разъяснения от должностных лиц аудируемого лица в устной или письменной форме по возникающим в ходе проверки вопросам.

4. Получать от лиц, связанных с деятельностью аудируемого лица различного рода сведения, необходимые для формирования аудиторских доказательств. Например, аудитор вправе запрашивать сведения об остатках на текущих, ссудных, депозитных и других счетах в банках; получать информацию о наличии, составе и движении ценных бумаг; запрашивать у партнеров по бизнесу сальдо расчетов по проведенным хоз. операциям; направлять запросы в налоговые и другие гос. органы.

5. Требовать от гос. органов, по поручению которых проводится аудиторская проверка, обеспечения необходимых условий, в т.ч. личной безопасности аудитора, членов его семьи.

6. Самостоятельно принимать решения относительно рабочей документации, не нарушая требований законодательства, интересов клиента, третьих лиц, профессиональной этики аудитора

7. Не предоставлять рабочую документацию аудиторским лицам, налоговым и другим гос. органам, за исключением установленных законодательством случаев

8. Требовать от аудируемого лица своевременного устранения выявленных в бух. учете и отчетности недостатков

9. Отказаться от проведения аудиторской проверки или выражения мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности в случаях ограничения объема проверки, при обнаружении обстоятельств, которые могут оказать существенное влияние на мнение аудитора

10. По своему усмотрению распоряжаться рабочей документацией, при этом соблюдая требования ФЗ, других НА, стандартов аудита, профессиональной этики и не нарушая интересы аудируемых лиц, а также 3их лиц.

11. Не предоставлять рабочие документы лицам, в отношении которых проводился аудит, а также другим лицам, в т.ч. налоговым, другим гос. органам, кроме установленных законодательством РФ случаев

12. Своевременно получать оплату за проведение аудита или оказание сопутствующих аудиту услуг.

13. Образовывать профессиональные союзы, объединения, ассоциации.

14. Обжаловать решение об отказе в выдачи лицензии или ее аннулировании в установленном порядке.

15. Осуществлять иные права, вытекающие из требований ФЗ, стандартов и заключенного договора.

Обязанности аудиторов, аудиторских организаций:

1. Соблюдать в процессе осуществления аудиторской деятельности требования законодательных и нормативных актов РФ, Федеральных стандартов и других регулирующих документов
2. По требованию аудируемого лица предоставлять необходимую информацию о законодательных и нормативных актах, в соответствии с которыми и на основании которых проведена аудиторская проверка, а также на основании которых сделаны замечания и выводы аудитора
3. Обеспечить сохранность документов, полученных и составленных в ходе аудита, как минимум в течении 5 лет
4. Не разглашать содержание полученных или составленных в ходе аудита документов без согласия аудируемого лица или лица заключившего договор, за исключением предусмотренных законодательством случаев
5. В установленные договором сроки передать аудируемому лицу аудиторское заключение
6. Квалифицированно проводить аудиторские проверки и оказывать сопутствующие аудитору услуги
7. Своевременно сообщать экономическому субъекту о невозможности проведения аудиторской проверки по причине нарушения принципа независимости, угрозы безопасности аудитору, членам его семьи или другим причинам
8. Сообщать экономическому субъекту о необходимости привлечения к проведению проверки других аудиторов или экспертов в связи с большим объемом работ и возникающими специфическими вопросами. При этом согласие экономического субъекта обязательно
9. Ежегодно проходить повышение квалификации в соответствии с требованиями НА
10. Осуществлять другие обязанности, вытекающие из заключенного договора и не противоречащие законодательству РФ

7. Права и обязанности аудируемых лиц

Права и обязанности аудируемых лиц определены статьей 6 ФЗ.

При проведении аудиторской проверки аудируемое лицо или лицо, заключившее договор, имеют право:

1. Получать от аудиторской организации или аудитора информацию о законодательных и нормативных актах, на которых основано проведение аудиторской проверки
2. Получать от аудиторской организации или аудитора информацию о законодательных и нормативных актах, на которых основаны выводы и замечания аудитора
3. Самостоятельно выбирать для проведения аудита ил оказания сопутствующих аудиту услуг аудиторскую организацию, кроме случаев проведения аудита по поручению гос. органов
4. Экономические субъекта, имеющие в своем составе самостоятельные подразделения, филиалы, вправе привлекать для аудита бухгалтерской отчетности данных подразделений разные аудиторские организации
5. Быть информированы о необходимости привлечения к аудиторской проверки сторонних специалистов
6. Получать от аудиторской организации или аудитора в установленные договором сроки аудиторское заключение
7. При наличии в составе организации самостоятельных структурных подразделений, филиалов для проведения их аудита привлекать другие аудиторские организации
8. Обращаться в гос.органы и профессиональные аудиторские объединения с заявлением о нарушениях аудиторами законодательства, профессиональной этики, лицензионных требований, стандартов
9. Осуществлять иные права, вытекающие из договора и не противоречащие законодательству РФ.

Обязанности аудируемых лиц:

1. Своевременно заключать договор с аудиторскими организациями на проведение обязательного аудита
2. Создавать условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки
3. Содействовать работе аудитора, предоставлять необходимую информацию и документацию по устному или письменному запросу аудиторов, давать по требованию аудиторов разъяснения, подтверждения в устной или письменной форме, запрашивать необходимые требования у третьих лиц.
4. Не предпринимать действий, направленных на ограничение проверяемого круга вопросов
5. Своевременно устранять выявленные в ходе аудита нарушения в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности
6. Своевременно оплачивать услуги аудиторской организации или аудитора независимо от содержания аудиторского заключения
7. Осуществлять другие обязанности, вытекающие из условий договора.

8. Ответственность аудиторов, аудиторских организаций

Согласно ФЗ (ст.21) и в соответствии с Гражданским Кодексом, Уголовным Кодексом аудиторы, аудиторские организации и их руководители несут гражданско-правовую, административную и уголовную ответственность.

Гражданская ответственность (материальная), как правило, наступает при обнаружении неквалифицированного проведения аудиторской проверки или оказания сопутствующих аудиту услуг, что привело к убыткам для государства, экономического субъекта.

Решение о привлечении к материальной ответственности наступает по решению суда или арбитражного суда по иску.

При оказании профессиональных аудиторских услуг аудитор или аудиторская организация несут ответственность за формирование и выражение своего мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности во всех существенных аспектах. При этом аудиторы руководствуются требованиями законодательных и нормативных актов, стандартами, нормами профессионального поведения и условиями договора.

Чаще всего ответственность перед клиентом может наступить в случае нарушения условий договора, т.к. доказать неквалифицированное проведение аудита очень сложно. Поэтому для защиты своих интересов аудиторские организации должны:

1) в договоре четко определять характер предоставляемых услуг, их продолжительность, стоимость и другие условия,

2) проводить проверку в соответствии с федеральными стандартами аудита, т.к. на их основе доказывают в суде качество выполнения аудиторских услуг,

3) в письменном виде уведомлять клиентов о необходимости изменений в системе бухгалтерского учета, внутреннего контроля, а также исправлении каких-либо ошибок.

Гражданско-правовая ответственность проявляется в виде возмещения убытков в полном объеме в пользу государства и (или) экономического субъекта; оплаты расходов на проведение перепроверки; штрафов в размере от 100 до 500 МРОТ с зачислением суммы в доход федерального бюджета.

Основной формой административной ответственности является приостановление действия лицензии. Лицензия может быть приостановлена в случаях выявления нарушений со стороны лицензиата. Лицензирующий орган устанавливает срок для устранения выявленных нарушений, но не более чем 6 месяцев. Если нарушения не устранены, то лицензирующий орган подает заявление в суд об аннулировании лицензии; если устранены – то в течении 1 месяца рассматривается вопрос о возобновлении действия лицензии.

Уголовная ответственность распространяется только на физических лиц. В соответствии с Уголовным Кодексом ст. 202 «Злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами» если аудитор использует свои полномочия вопреки задачам аудиторской деятельности с целью извлечения выгоды и преимуществ для себя или других лиц, а также если действия аудитора причинили существенный вред правам и законным интересам граждан, организаций или государства, то в соответствии с решением суда возможны:

- штраф в размере от 500 до 800 МРОТ или в размере зарплаты или других доходов за период от 5 до 8 месяцев;

- арест на срок от 3 до 6 месяцев;

- лишение свободы на срок до трех лет с лишением права заниматься определенной деятельностью и занимать определенную должность на срок до 3х лет.

Если установлены неоднократные нарушения со стороны аудиторов, то возможны штраф от 700 до 1000 МРОТ или в размере зарплаты или другого дохода за период от 7 месяцев до 1 года, либо арест на срок от 4 до 6 месяцев, либо лишение свободы до 5 лет с лишением права заниматься определенной деятельностью или занимать определенную должность на срок до 5 лет.

Кроме того, к аудиторам могут применяться ст. 199 Уголовного Кодекса «Уклонение от уплаты налогов с организаций», ст. 33 Уголовного Кодекса «Виды соучастников преступления» за пособничество, содействие совершению преступления предоставлением информации, советами, указаниями и т.п.

Т.О., к аудиторам могут применяться различные виды ответственности за нарушение условий договора или гражданского законодательства, связанного и неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательств, за разглашение коммерческой тайны, за причинение заказчику вреда в результате некачественного проведения аудита, за составление заведомо ложного аудиторского заключения.

Заведомо ложным аудиторским заключением считается заключение, которое составлено без проведения аудиторской проверки или явно противоречащее содержанию документов, предоставленных для проведения аудиторской проверки и рассмотренные аудитором или аудиторской организацией.

Заключение может быть признано заведомо ложным только по решению суда.

9. Внешний контроль качества аудита

Согласно ФЗ ст. 14 качество аудиторских проверок должен обеспечить организованный внешний контроль. Контроль качества аудита может быть предварительным, текущим и последующим.

Предварительный контроль осуществляется при проведении аттестации и лицензировании аудиторов и аудиторских организаций, путем сдачи квалификационных экзаменов и получения лицензии для осуществления аудиторской деятельности.

Текущий контроль осуществляется по 2-м направлениям:

1. Текущий контроль отдельных аудиторских проверок;

2. Общий контроль качества аудита.

Осуществление текущего контроля качества аудита соблюдение законодательства, федеральных и других стандартов аудита, профессиональной этики аудиторов, соблюдение основных принципов проведения аудита, проверку соответствия выполненной работы стандартам, проверку полноты и достаточности документов, аудиторских доказательств для достижения цели аудита.

Последующий контроль за качеством проведения аудиторских проверок и выполнение сопутствующих аудиту услуг осуществляется уполномоченным федеральным органом в виде проверок, которые могут проводиться им самостоятельно или аккредитованным профессиональным аудиторским объединением.

Лицензирующий орган вправе осуществлять проверки работы аудиторов и аудиторских организаций, основанием для которых может быть план проверок, поступившее заявление от гос. или других органов, клиентов о нарушениях со стороны аудиторов. В ходе таких проверок лицензирующий орган вправе запрашивать у лицензиатов необходимые материалы, документы по возникающим вопросам, различные объяснения, составлять по результатам проверок акты (протоколы), принимать решение, обязывающее лицензиата устранять выявленные нарушения в установленные сроки, выносить лицензиату предупреждение.

В свою очередь, аудиторы, аудиторские организации обязаны обеспечить необходимые условия для проведения проверки. Уклонение от проведения внешней проверки качества аудита может быть основанием для рассмотрения вопроса о приостановлении или аннулировании лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Внешние проверки качества аудита не должны проводиться чаще 1 раза в год по одним и тем же вопросам, за исключением случаев поступления сигналов о нарушениях.

10. Внутрифирменный контроль качества аудита

Аудиторы и аудиторские организации обязаны согласно требованиям ФЗ обеспечить и соблюдать правила внутреннего контроля качества аудита.

Требования, предъявляемые к организации внутрифирменного контроля качества аудита определены Российским правилом (стандартом) аудита №7 «Внутренний контроль качества аудита».

Аудиторская организация должна самостоятельно определить методы и процедуры осуществления контроля качества, которые должны обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих ему услуг в соответствии с ФЗ, федеральными стандартами, стандартами профессиональных аудиторских объединений.

Принципы организации внутреннего контроля, характер, цели, контрольных процедур зависят от следующих факторов:

- размер аудиторских организации;

- уровень самостоятельности аудиторов в фирме;

- организационная структура аудиторской организации и территориальное расположение;

- распределение обязанностей между сотрудниками и др.

Предварительный контроль качества аудита осуществляется руководителем аудиторской фирмы на стадии назначения руководителя аудиторской проверки и утверждения плана, программы аудита, а также состава группы аудиторов.

Текущий внутренний контроль осуществляется по 2-м направлениям:

1. Общий контроль качества.
2. Контроль отдельных аудиторских проверок.

Обеспечение общего контроля качества аудита основано на личных качествах аудиторов, рациональном и обоснованном распределении обязанностей между членами аудиторской группы, постоянном контроле за соблюдением аудиторами требований стандартов, контроле за эффективностью процедур контроля качества.

Контроль отдельных аудиторских проверок основан на соблюдении принципов независимости, профессионализма, компетентности аудиторов, на проверке выполнения работ в соответствии со стандартами, на контроле за степенью достижения поставленной цели.

Текущий внутренний контроль качества аудита может осуществляться путем контроля аудиторской фирмы за работой аудиторов, контроля старших аудиторов за работой ассистентов и т.д. в зависимости от структуры аудиторской организации.

Если проверка осуществляется группой аудиторов, то руководитель группы обязан постоянно контролировать работу ассистентов или передовых аудиторов. Любое поручение и распределение обязанностей должно зависеть от квалификации, профессионализма аудитора. Старший аудитор должен быть уверен в том, что работа ассистента будет квалификационно, тщательно в соответствии с требованиями. Старший аудитор должен получить разумную уверенность в том, что ассистент правильно понял задание, сроки его выполнения, а также методы работы и правила оформления рабочей документации.

Для осуществления текущего и последующего контроля важное значение имеют рабочие документы аудитора, которые дают представление о ходе проверки, результатах проделанной работы, выявленных проблемах и способах решения.

Стандартизация рабочих документов повышает эффективность контроля.

При осуществлении контроля важное значение приобретает программа аудита, которая содержит цель проверки, график выполнения работ, распределение обязанностей между аудиторами с определением затрат времени.

Последующий внутренний контроль качества аудита осуществляется путем проверки результатов работы всей группы аудиторов и отдельных исполнителей.

При проверке результатов обращают внимание на следующие вопросы:

1. Соответствие работы программе аудита;
2. Правильность документирования проделанной работы и ее результатов;
3. Полнота отражения в рабочих документах всех выявленных недостатков;
4. Степень достижения целей проведения аудиторских процедур;
5. Зависимость выводов аудитора от полученных результатов работы;
6. Влияние выводов аудиторов по отдельным вопросам проверки на мнение, данное в аудиторском заключении.

До окончательного представления отчеты и выводы должны быть проверены руководителем аудиторской проверки, который несет ответственность за результаты проверки.

Для обеспечения контроля качества проверок в аудиторской организации могут проводиться перепроверки для установления достоверности полученных результатов. Такие проверки проводятся за счет аудиторской организации группой аудиторов, которые не принимали участия в данной проверки.

Принципы контроля и его процедуры должны быть обобщены во внутреннем стандарте аудиторской организации и доведены до сведения каждого аудитора.

Тема 3: Стандарты аудиторской деятельности

План

1) Сущность стандартов аудита и их значение

2) Международные стандарты аудита

3) Российские стандарты аудита

1. Сущность стандартов аудита и их значение

Стандарты аудита занимают важное место в аудиторской деятельности.

Аудиторские стандарты регулируют профессиональную деятельность аудиторов и широко применяются во всем мире, т.к. позволяют формировать наиболее объективно мнение аудитора по поводу соответствия финансовой отчетности общепринятым принципам ведения бух. учета и формирования отчетности. Кроме того, аудиторские стандарты позволяют устанавливать единые критерии для сравнения качества аудиторских проверок и результатов аудиторской деятельности.

Использование аудиторских стандартов обеспечивает определенный уровень гарантий достоверности результатов аудиторской проверки. Единообразие аудиторской деятельности необходимо, т.к. существует множество методик в аудиторской практике, которые трудно сопоставить.

Стандарты аудита определяют единые базовые правила осуществления аудиторских проверок, составления аудиторского заключения и самому аудитору.

Изменение экономической ситуации соответственно требует внесения изменений в аудиторские стандарты, т.к. стандарты должны максимально удовлетворять потребности потребителей и пользователей финансовой отчетности.

На основе стандартов аудита разрабатываются программы подготовки аудиторов и формируются основные требования к проведению квалификационных экзаменов.

Стандартами аудита руководствуются в суде при доказательстве качества работы аудитора и определении меры его ответственности.

Стандарты аудита устанавливают общий подход к проведению аудиторской проверки, масштабы аудита, виды отчетов аудитора, методологию аудита, а также базовые принципы, которые должны соблюдать все аудиторы независимо от условий проверки.

Если аудитор в своей практике отступает от требований стандарта, он должен быть готов обосновать причину своих действий.

Значение стандартов аудита заключается в том, что они обеспечивают высокое качество аудиторских проверок, позволяют пользователям, клиентам понять процесс аудиторской проверки, содействуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений, прогрессивных методик, обеспечивают поддержание общественного имиджа профессии аудитора, обеспечивают взаимосвязь между отдельными этапами проверки.

С развитием транснациональных корпораций, интеграции и преобразованием аудиторских фирм в крупные международные группы, возникла потребность в унификации аудита.

В целом проблемы, связанные с аудиторской деятельностью практически одинаковы во всем мире. При разработке какого-либо вопроса всегда выясняют, сталкивались ли с аналогичной проблемой в других организациях, разрабатывающих стандарты, и пути ее решения.

В настоящее время различают три группы стандартов аудита:

1. международные
2. национальные
3. внутренние.

2. Международные стандарты аудита

Необходимость в разработке стандартов аудита на международном уровне была обусловлена интеграционными процессами в сфере экономики разных стран и, соответственно, объединением отдельных аудиторских организаций в международные группы.

Разработкой профессиональных требований на международном уровне занимаются международный комитет по аудиторской практике, действующий в рамках МФБ.

В основу МСА положены следующие концептуальные положения:

1. Финансовая отчетность – основной источник информации для внешних пользователей она должна соответствовать международным и (или) национальным стандартам финансовой отчетности.
2. Понятия аудита финансовой отчетности и сопутствующих услуг отличаются. К сопутствующим услугам аудита относятся услуги по обзору, подготовке информации, согласованным процедурам. Услуги по налогообложения, консультированию, рекомендации по бухгалтерскому учету и финансовым вопросам как сопутствующие не рассматриваются.
3. Выражение аудитором мнения в отношении достоверности утверждений, представленных одной стороной и предназначенных для пользования другой стороной, рассматривается как уверенность. Уверенность аудитора определяется на основе результатов проведенных процедур. Задача аудитора – обеспечить высокий, но не абсолютный уровень уверенности в том, что информация, представленная для проверки, не содержит существенных искажений
4. Абсолютная уверенность аудитора недостижима, т.к. аудитор проводит тестирование в любой системе бухгалтерского учета и контроля определенные ограничения; аудитор высказывает собственное суждение.
5. Аудитор формирует мнение о достоверности финансовой информации в отчете. Если отчет отсутствует, то 3-и лица не вправе считать аудитора ответственным за содержание финансовой информации.

МСА способствует развитию профессии аудитора, но их применение в разных странах неодинаково по причине различных экономических, политических условий, исторических особенностей, традиций, разнообразия учетных систем. В наиболее развитых странах (США, Канаде, Великобритании, Германии и т.д.) действуют НСА, а МСА принимаются к сведению. В таких странах, как, Кипр, Малайзия, Нигерия, принято решение не разрабатывать НСА, а полностью принимать и использовать МСА. 3–я группа стран (Австралия, Бразилия, Голландия, Индия, Россия и др.) на основе МСА разрабатывали собственные НСА с учетом своих особенностей.

МСА предназначены для применения при аудите финансовой отчетности. Кроме того, МСА применяют при аудите другой информации и оказании услуг. В предисловии к МСА сказано, что их следует применять только к существенным аспектам, что дает возможность использовать национальные нормативные акты, регулирующие аудиторскую, финансовую и другую информации в каждой отдельной стране.

3. Российские стандарты аудита

В России национальные правила (стандарты) разрабатываются на основе международных. Двойное название Российских правил (стандартов) подчеркивает их преемственность с международными и схожесть по многим вопросам.

В ФЗ определены сущность, место и роль стандартов аудита в регулировании аудиторской деятельности. В соответствии с законом правила (стандарты) ауд. деятельности устанавливают единые требования к порядку осуществления аудиторских проверок и оказания сопутствующих аудиту услуг, оформлению результатов, оценки качества аудита, а также к порядку подготовки аудиторов и оценки их квалификации.

В России стандарты аудита подразделяются на 3 группы:

1. федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;

2. внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности, действующие в профессиональных аудиторских объединениях;

3. внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности утверждаются Правительством РФ. Они обязательны для всех участников аудиторской деятельности, за исключением тех правил, которые носят рекомендательный характер.

В настоящее время в России принят 31 стандарт. Кроме того, на уровне национальных стандартов, помимо федеральных, т.е. принятых после выхода ФЗ, действуют стандарты, принятые до выхода ФЗ, которые применяются в части, не противоречащей законодательству. Обе группы правил разработаны в соответствии с МСА.

Федеральные правила более приближены к международным, т.к. они содержат соответствующие ссылки и похожи с МСА по своей структуре и содержанию.

Стандарты 2 группы разрабатывались в период становления нормативной базы аудита и поэтому значительно отличаются от международных аналогов. В них были сформулированы не только общие принципы аудита, но и практические рекомендации, которые рассмотрены в Положении по международной аудиторской практике.

Профессиональные аудиторские объединения имеют право принимать для своих членов внутренние стандарты, если это предусмотрено Уставом объединения. Требования таких стандартов не должны противоречить требованиям федеральных стандартов, кроме того, они не должны быть ниже требований Российских стандартов.

Аудиторские организации и аудиторы в соответствии с требованиями законодательства, а также стандартов вправе самостоятельно выбирать приемы и методы своей работы. Однако некоторые стандарты, касаемые планирования, документирования, составления рабочей документации, аудиторского заключения являются обязательными.

Для обеспечения единого подхода к проведению аудиторской проверки в аудиторской организации должны быть разработаны внутренние стандарты аудита, которые не должны противоречить федеральным и быть ниже их по требованию или международным, если аудиторская проверка проводится по МСА.

Наличие системы внутренних стандартов в аудиторской организации является показателем профессионализма ее деятельности.

Внутренние стандарты разрабатываются в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторской организации».

Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными в каждой аудиторской организации. Их содержание в большинстве случаев – это закрытая информация. Внутренние стандарты должны содержать конкретные рекомендации, позволяющие аудиторам на практике определять четкий порядок своих действий по выполнению требований стандартов и повышению качества аудиторской проверки.

Как правило, внутрифирменные стандарты аудита детализируют национальный и международный стандарты. Они доводят общепринятые требования до уровня конкретных методик и конкретных указаний исполнителям, осуществляющим аудиторскую проверку.

Внутренние стандарты регламентируют деятельность аудиторов в пределах аудиторской организации и обеспечивают урегулирование отдельных вопросов, связанных с проверкой и потенциальных конфликтов.

Применение внутрифирменных стандартов позволяет соблюдать:

1) требования вышестоящих стандартов проведения проверки;

2) сделать технологию и организацию проведения аудита рациональной;

3) снизить трудоемкость аудиторской проверки;

4) обеспечить контроль за работой ассистентов аудитора;

5) способствовать снижению аудиторского риска;

6) содействовать соблюдению аудиторами профессиональной этики и детализировать поведение аудиторов в конкретных ситуациях.

Внутрифирменные стандарты могут быть объединены по своему назначению в отдельные группы: общие положения, порядок проведения аудита, порядок формирования выводов и заключений, порядок оказания сопутствующих аудиту услуг, стандарты по образованию и подготовки кадров, специализированные стандарты.

Аудиторские организации самостоятельно должны устанавливать перечень, сроки, порядок разработки и внедрения в практику внутренних стандартов.

Внутренние стандарты должны быть разработаны с учетом их актуальности и отвечать следующим требованиям:

1. целесообразность

2. преемственность и не противоречивость. Каждый последующий стандарт должен основываться на ранее принятом и обеспечить согласованность и взаимосвязь.

3. логическая стройность, т.е. не должны быть четкие формулировки, целостность и ясность изложения

4. полнота и детализация, т.е. в стандарте излагаемая проблема должна быть полностью рассмотрена и конкретизирована по отдельным вопросам

5. единство терминологической базы, т.е. все термины должны одинаково толковаться.

Для удобства использования внутренние стандарты должны иметь свои реквизиты: номер, дату ввода в действие, название, дату и указание лица, утвердившего стандарт, преемственность, сферу применения.

В дополнение к внутренним стандартам могут быть разработаны приложения в виде инструкций, методик и т.п., которые предназначены для дополнительных разъяснений отдельных положений внутренних стандартов.

В аудиторской организации должен быть организован контроль за соблюдением требований внутренних стандартов.

Тема 4: Подготовка и планирование аудиторской проверки

План

1) Начальная стадия аудиторской проверки

2) Этапы планирования аудита

2.1 Предварительное планирование

2.2 Подготовка и состояние общего плана аудита

2.3 Подготовка и состояние программы аудита

3) Оценка существенности (материальности)

4) Аудиторский риск

5) Изучение и оценка системы бух. учета т внутреннего контроля

1. Начальная стадия аудиторской проверки

Для проведения аудиторской проверки экон. субъекты вправе самостоятельно выбирать аудитора или аудиторскую организацию.

Для снижения риска неудачи аудиторской проверки экон. субъекты используют ряд критериев отбора аудиторских фирм:

- Численность персонала и опыт его работы

- Оборот фирмы

- Уровень цен на услуги

- Возможность представления льгот, скидок

- Степень ответственности аудиторов за качество аудита

- Продолжительность работы на рынке аудиторских услуг

- Наличие соответствующей лицензии

- Наличие филиалов и их размещение в регионах и др.

После официального обращения экон. субъекта с просьбой об оказании ему аудиторских услуг аудиторская организация составляет и направляет руководству экон. субъекта письмо о проведении аудита, которое составляют в соответствии с Российским правилом (стандартом) аудита №12 «Согласование условий проведения аудита» и внутренними стандартами аудиторской организации. В таком письме необходимо отразить предлагаемые виды аудиторских услуг, планируемые виды работ, источники информации, необходимые для проведения аудита, общий план аудита, формы отчетности аудиторов по результатам проверки, ответственность аудитора, обязательство соблюдать конфиденциальность информации, возможность не обнаружения отдельных ошибок в бух. учете и отчетности, ответственность экон. субъекта за полноту и достоверность представленной информации и бух. отчетности, условия доступа ко всем документами необходимой информации для проведения проверки и другие условия и требования, которые предъявляют аудиторские организации или клиент.

Как правило, письмо направляется клиенту при первоначальном аудите и в тех случаях, когда проводится аудит повторно:

1) возникли разногласия в процессе проведения предыдущей проверки;

2) существенно изменилось законодательство, регулирующее ведение бух. учета, составление отчетности аудиторской организации;

3) произошли изменения в руководстве аудиторской организации или экон. субъекта;

4) изменился профиль, специализация организации;

5) изменились условия взаимодействия сторон.

Письмо о проведении аудита направляется до заключения договора с целью разъяснения необходимых вопросов, связанных с проверкой до ее начала и избежания конфликтов и недоразумений (Приложение стандарта № 12).

2. Этапы планирования аудита

Получив согласие экон. субъекта на проведение аудита, аудиторская организация приступает к планированию проверки, которая включает 3 этапа: предварительное планирование, подготовка и составление общего плана, подготовка и составление программы.

Основные принципы планирования:

1. комплексность, т.е. обеспечение взаимосвязи и согласованности всех этапов планирования;

2. непрерывность, т.е. последовательное установление заданий в группе аудиторов, увязка этапов планирования по срокам выполнения и расположению структурных подразделений;

3. оптимальность, т.е. возможность выбора оптимального плана и программы аудита в соответствии с критериями, установленными аудиторской организацией;

Общие требования по планированию аудита бух. фин. отчетности определены Российским правилом (стандартом) аудита № 3 «Планирование аудита». Стандартом установлено, что аудиторская организация, аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно.

2.1.Предварительное планирование

Получив письменное согласие экон. субъекта на проведение аудита, аудиторская организация должна определить аудируемость отчетности.

На этапе предварительного планирования происходит знакомство аудиторской организации и экон. субъекта и обмен информацией, что позволяет каждой из сторон принять решение и принципиальной возможности и целесообразности проведения аудита в данном экон. субъекте.

Аудиторская организация должна изучить информацию о внешней среде экон. субъекта и его индивидуальных особенностях. Аудитор должен ознакомиться с:

- организационно-управленческой структурой экон. субъекта;

- видами его деятельности;

- структурой капитала и курсом акций;

- ассортиментом выпускаемой продукции;

- технологическими особенностями производства;

- порядком распределения прибыли;

- уровнем рентабельности;

- системой внутреннего контроля и т.д.

По итогам предварительного планирования аудиторская организация должна убедиться, во-первых, в том, что возможно проведение аудита, т.е. нет необходимости восстановления бух. учета, отсутствуют факты явно препятствующие составлению положительного аудиторского заключения; во-вторых, бизнес клиента легален, экон. субъект платежеспособен; в-третьих, рассмотреть наличие судебных процессов и конфликтных ситуаций; в –четвертых, аудитор должен оценить потребность в человеческих ресурсах, необходимых для проведения проверки. При этом следует учитывать бюджет рабочего времени для каждого этапа проверки, состав аудиторской группы, квалификационный уровень аудиторов, преемственность, сроки предполагаемой работы аудиторов.

На этапе предварительного планирования решаются организационные вопросы, связанные с созданием условий для работы аудиторов.

В случае принятия положительного решения о проведении аудита с клиентом заключается договор на оказание аудиторских услуг. Договор регулирует взаимоотношения аудитора с клиентом. Согласно договору аудитор обязуется выполнить профессиональные услуги, а клиент их оплатить.

Договор на оказание аудиторских услуг составляется в соответствии с требованиями ГК РФ, но имеет ряд отличительных особенностей: 1) учет уровня аудиторского риска и соответственно разделение ответственности между аудитором и клиентом; 2) учет интересов 3х лиц.

Договор на оказание аудиторских услуг может быть разовым или длительным. Если договору предшествовало составление письма на проведение аудита, то в договоре должны быть описаны существенные условия сотрудничества сторон.

В договоре должны быть рассмотрены следующие условия:

• Предмет договора на оказание аудиторских услуг,

• Условия оказания аудиторских услуг:

а) цель оказания аудиторских услуг и объекты аудита

б) сроки и этапы оказания услуг

в) ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых оказываются аудиторские услуги

• Права и обязанности аудиторской организации

• Права и обязанности экономического субъекта

• Стоимость и порядок оплаты аудиторских услуг. Этот пункт является важным, поэтому следует оговорить порядок определения стоимости аудиторских услуг и установить сроки. Желательно предусматривать предоплату, что в определенной степени обеспечивает финансовую независимость аудиторов. Для определения стоимости аудиторских услуг важно объективно оценить объем и трудоемкость работ, время выполнения, уровень риска, предполагаемый экономический эффект от аудирования.

• Ответственность сторон и порядок разрешения споров.

При составлении договора должен быть принципиальный подход сторон, чтобы предусмотреть максимально возможные ситуации и не нанести ущерба ни клиенту, ни аудиторской организации.

В договоре можно рассматривать примерный план аудита, общую характеристику методов проверки и оказания сопутствующих услуг, причины составления отрицательного аудиторского заключения или отказа аудитора от выражения мнения.

Следует оговорить сроки предоставления клиентом необходимых документов для осуществления своевременного и качественного аудита, а также формы представления результатов аудиторской проверки или оказания сопутствующих аудиту услуг.

При составлении договора так же пользуются Российским правилом (стандартом) аудита № 12 «Согласование условий проведения аудита».

2.2 Подготовка и состояние общего плана аудита

Разработка общего плана аудита основывается на предварительных данных об экон. субъекте и результатах уже проведенных аудиторских процедур (аналитических).

Принципы подготовки общего плана и программы аудита

1. Самостоятельность аудитора или аудиторской организации в выборе приёмов и методов

2. При разработке общего плана и программы аудита необходимо учитывать сложность, объем бух. отчетности клиента

3. Оценка риска СВК должна быть основана на предварительной проверке ее эффективности

4. Необходимо учитывать степень автоматизации обработки учетной информации

5. Необходимо установить приемлемые уровни существенности и аудиторского риска для формирования аудиторского мнения о достоверности отчетности

6. Отдельные положения общего плана и программы аудита могут быть согласованы с руководством проверяемого экон. субъекта.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита аудиторы оценивают состояние и эффективность функционирования системы внутреннего контроля, действующей у экон. субъекта.

Если аудиторская организация решает основываться в ходе проверки на систему внутреннего контроля и систему бух. учета, она должна на этапе планирования тщательно их изучить.

Результаты проводимых в ходе планирования аудиторских процедур должны быть обязательно документально оформлены. Они могут использоваться в течение всего процесса аудита для формирования выводов аудитора.

Затраты времени необходимые для планирования зависят от сложности аудита, масштабов деятельности аудируемого лица, опыта работы аудиторов с данным аудируемым лицом и другие факторы.

В общем плане аудита рекомендуется предусматривать:

- какие области необходимо изучить для проведения объективного аудита;

- каковы существенные вопросы, которые должны подлежать проверке;

- формирование аудиторской группы, ее численность и квалификация;

- распределение обязанностей между аудиторами;

- бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита;

- инструктирование всех членов аудиторской группы с их обязанностями, ознакомление с аудируемой организацией и общими этапами аудита;

- контроль за выполнением плана, качественным ведением рабочей документации и соответствующим оформлением результатов аудита;

- документальное оформление особого мнения члена аудиторской группы в случае возникновения разногласий с руководителем аудиторской проверки.

В общем плане должна быть предусмотрена роль внутреннего аудита, а также необходимость привлечения экспертов в процессе проведения проверки.

Общий план аудита, как правило, составляют в виде таблицы:

Общий план аудита

Проверяемая организация \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Период аудита \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Количество человеко-часов \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Руководитель аудиторской группы \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Состав аудиторской группы \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Планируемый аудиторский риск \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Планируемый уровень существенности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель | Примечание |

План подписывает руководитель аудиторской организации и руководитель аудиторской группы.

В перечень планируемых видов работ могут быть включены следующие вопросы:

Учредительные и другие общие документы;

Учетная политика;

Основные средства;

НМА;

Производственные запасы;

Готовая продукция;

Расчеты;

И т.д.

Общий план аудита является руководством в осуществлении программы аудита. Он должен быть достаточно подробным для составления программы.

Форма и содержание общего плана аудита может меняться в зависимости от специфики и масштабов деятельности аудируемого лица, а также сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При планировании затрат следует учитывать:

1) реальные трудозатраты, необходимые для проведения проверки;

2) расчет затрат времени при предыдущей проверки;

3) уровень существенности;

4) оценку аудиторского риска.

Общий план аудита должен быть подготовлен к завершению этапа планирования, но отдельные его пункты могут пересматриваться по ходу проверки в связи с вновь выявленными фактами.

Отдельные положения плана могут быть обсуждены с руководством аудируемого лица, но при этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

2.3 Подготовка и состояние программы аудита

На основе общего плана аудита составляют программу аудита, которая является развитием общего плана и включает подробный перечень аудиторских процедур, которые необходимо выполнить для реализации плана аудита.

Программа является подробной инструкцией (руководством) для ассистентов, помощников аудитора и одновременно средством контроля за ходом выполнения проверки.

Программу аудита составляют в виде программы тестов средств контроля и программы аудиторских процедур по существу. Программа тестов средств контроля представляет собой перечень действий, направленных на сбор информации о функционировании СВК и учета. Это позволяет выявить имеющиеся существенные недостатки в их организации и функционировании. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора, направленных на детальную проверку отдельных вопросов. Аудиторские процедуры по существу проводятся для проверки правильности отражения в бух. учете оборотов и сальдо по счетам.

Для проведения процедур по существу необходимо определить какие разделы учета будут подлежать проверке и составить программу по каждому разделу.

Программа аудита должна быть документально оформлена, при этом каждой аудиторской процедуре присваивают код (номер) для удобства дальнейшего использования и оформления документации.

Программа аудита в зависимости от изменения условий проведения проверки и результатов проведенных аудиторских процедур может быть изменена. Причины и результаты изменений должны быть документально оформлены.

Выводы аудитора по каждому разделу программы, документально отраженные в рабочих документах, являются материалом для составления отчета аудитора и аудиторского заключения.

Программа аудита

Проверяемая организация \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Период аудита \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Количество человеко-часов \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Руководитель аудиторской группы \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Состав аудиторской группы \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Планируемый аудиторский риск \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Планируемый уровень существенности \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Перечень аудиторских процедур по разделам аудита | Период проведения | Исполнитель | Рабочие документы | Примечание |

3. Оценка существенности (материальности)

Категория существенности в аудите является определяющей, т.к. с ее помощью аудиторы устанавливают допустимую величину искажения бух. отчетности, что соответственно влияет на аудиторское мнение о достоверности бух. отчетности.

В соответствии со стандартом № 4 «Существенность в аудите» аудитор оценивает при проверке отчетности выявленные ошибки, которые по своей сути и содержанию могут быть существенными и несущественными.

Существенность информации – это ее свойство, которое делает ее способной влиять на экономические решения, принимаемые пользователями этой информации.

Согласно стандарту № 4 п. 3 информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хоз. операциях, а также составляющих капитала считается существенной если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе бух. отчетности.

Понятие существенности широко используется при планировании аудита, изучении и проверке деятельности организации, а также составлении отчета о проделанной аудитором работе.

В финансовом учете и внешнем аудите ошибка или пропуск в отчетности считается существенными (материальными, важными) если в результате этого пользователь данной отчетности дезориентирован в принятии решения и понесет убытки.

При планировании аудитор должен установить границу (уровень) существенности. Граница существенности – максимально допустимый размер ошибочной суммы в отчетности, который не введет пользователя отчетности в заблуждение относительно интересующей его информации.

При оценке существенности многое зависит от опыта, квалификации аудиторов. Аудитор, оценивая существенность информации, учитывает особенности деятельности клиента, его специфику. Проводя проверку и выявляя некоторые неточности, искажения, аудитор может считать их несущественными и выражать положительное мнение относительно достоверности фин. отчетности клиента.

Различают 3 уровня существенности:

1. Ошибки и пропуски, которые незначительны по своему содержанию и сумме и никак не могут повлиять на решения пользователей данной отчетности. Такие ошибки принято считать несущественными. Наличие таких ошибок не влияет на заключение аудитора и состояние отчетности.

2. Существенные ошибки и пропуски, которые влияют на принятие пользователем определенных решений, но при этом фин. отчетность в целом объективно отражает реальное состояние аудируемого лица и является полезной. В этом случае аудитор в своем заключении подтверждает достоверность отчетности и оговаривает выявленные несоответствия.

3. Такие ошибки и пропуски, которые ставят под сомнение достоверность и объективность всей отчетности в целом. Выявив такие ошибки, аудитор высказывает отрицательное мнение относительно достоверности отчетности и подробно описывает обнаруженные факты.

В начале аудиторской проверки аудитор должен решить какую общую сумму ошибки можно считать материальной. Для оценки существенности (материальности) используют 2 подхода:

Индуктивный – заключается в том, что сначала определяется существенность отдельных статей отчетности, а затем для определения общей существенности значения суммируются.

Дедуктивный, т.е. сначала определяется общая величина допустимой ошибки, а затем её распределяют между статьями отчетности. Такое распределение может помочь аудиторам принять решение о том, какие данные и в каком объеме необходимо собрать и проверить для формирования своего профессионального суждения. Общая допустимая ошибка не должна превышать суммы ошибок по всем счетам.

Для определения уровня существенности аудитору необходимо: 1) выбрать показатели бух. отчетности (базовые); 2) установить уровень существенности для каждого из них.

Т.к. отчетность и аудиторское заключение адресованы многим пользователям, при определении базовых показателей необходимо учитывать интересы различных групп пользователей. Необходимо иметь в виду те показатели, которые наименее подвержены рискам отраслевого и общеэкономического характера. В качестве базовых показателей могут выступать: валюта баланса, выручка от продаж, балансовая прибыль, сумма собственного капитала, общие затраты предприятия и др.

При выборе границы существенности могут применяться различные варианты:

- выбор показателей по счетам или статьям, находящихся в зоне повышенного риска в части допущения ошибок;

- выбор показателей, ошибки в которых могут привести к финансовым санкциям;

- выбор показателей с наименьшей суммой и т.д.

Процедура расчета уровня существенности, арифметические подсчеты должны быть документально оформлены. При расчетах аудиторы должны пользоваться внутренним стандартом аудиторской организации, который должен иметь открытый характер. Все заинтересованные лица, по их требованию, должны быть ознакомлены с порядком нахождения уровня существенности.

Оценка существенности является профессиональным суждением аудитора, не имеющим стандартное решение. Определение существенности происходит на этапе разработки плана и программы аудита, т.к. ее уровень влияет на объем предстоящей работы и выводы, которые аудитор делает по завершению проверки.

Т.О., аудитор обязан принимать значение уровня существенности:

- на этапе планирования при определении объема, содержания аудиторских процедур и затрат времени;

- по ходу выполнения аудиторских процедур для предварительной оценки полученных результатов и возможности внесения корректировок в процессе аудита;

- на завершающем этапе аудита при оценки эффекта оказываемого обнаруженными ошибками и искажениями на достоверность бух. отчетности.

При определении уровня существенности аудитор должен принимать во внимание следующие аспекты:

1. соблюдение не только формальных, но и сущностных требований законодательства в области бух. учета, предъявляемых к документальному оформлению и системным записям по наиболее важным хоз. операциям и статьям баланса;

2. отсутствие представленной для подтверждения бух. отчетности существенных ошибок и отклонений от нормы;

3. наличие у экон. субъекта существенных неопределенностей. Например, незавершенного судебного разбирательства, которое может повлиять на его состояние;

4. фактическое выявление существенной информации, которую администрация клиента не раскрыла ни в балансе, ни в Приложениях, ни в Пояснительной записке.

К факторам, влияющим на вероятность обнаружения аудитором существенной ошибки относятся:

1. Оценка вероятности наличия ошибки руководством и аудитором;

2. Ограничение по времени и стоимости проверки;

3. Ожидание клиента, что аудитор обнаружит ошибку;

4. Степень независимости аудитора;

5. Добросовестность аудитора;

6. Доверие внешнего аудитора к системе внутреннего контроля;

7. Учетная политика организации и степень детализации ее отдельных положений;

8. Соответствие учетной политики нормативным требованиям.

При анализе результатов работы аудитор должен знать, что по отдельности, отмеченные им искажения, ошибки могут быть несущественны, а в совокупности (т.е. в сумме между собой), а также с предполагаемыми (полученными в результате распространения), они могут носить существенный характер.

Аудитор вправе сделать выводы, что отчетность проверяемого экон. субъекта, достоверна во всех существенных отношениях если одновременно выполняются 2 условия: 1) сумма выявленных в ходе аудита ошибок, искажений и предполагаемых намного меньше установленного уровня существенности; 2) качественные расхождения выявленных отклонений в порядке ведения учета и подготовки отчетности от нормативных требований по профессиональному суждению аудитора не существенны.

Аудитор обязан сделать вывод о том, что отчетность проверяемого экон. субъекта не может быть признана достоверной во всех существенных аспектах, если выполняется хотя бы одно из условий:

- отмеченные в ходе аудита искажения и ошибки в сумме с предполагаемыми намного больше установленного уровня существенности;

- качественные расхождения отклонений в порядке ведения учета и подготовки отчетности от требований законодательства по профессиональному суждению аудитора имеют существенный характер.

Аудитор использует свое профессиональное суждение и берет ответственность на себя за принятое решение в тех случаях, если:

- сумма выявленных и предполагаемых ошибок, искажений бух. отчетности близка по значению у уровнем существенности;

- имеются расхождения порядка ведения учета и подготовки отчетности с нормативными требованиями, но их нельзя однозначно считать существенными.

Для уточнения ситуации аудитор может назначить проведение дополнительных аудиторских процедур.

Аудитор должен предложить руководству проверяемой организации внести исправления с учетом выявленных искажений. В случае если выявленные в ходе аудита и предполагаемые искажения отчетности существенны, а руководство не согласно вносить поправки в отчетность, то аудитор вправе подготовить аудиторское заключение отличное от безоговорочно положительного.

Для российского аудита актуальны следующие моменты:

1) уровень общей существенности определяет форму аудиторского заключения и формирует сущность того мнения, которое аудитор высказывает или выражает по результатам проверки;

2) уровень существенности устанавливается аудитором, а пользователей он не интересует. Для пользователей важны содержание и форма аудиторского заключения;

3) неизбежна незначительная вариация оценок уровня существенности даже у одного и того же экон. субъекта за один и тот же проверяемый период.

4) аудитор никогда не может быть уверен в точности высказываемого им мнения;

5) используемая в заключении фраза о достоверности и объективности отчетности необходима, но она не поддается точному определению, т.к. мнение аудитора основано на его способности к профессиональному суждению.

4. Аудиторский риск

Аудитор должен оценить и установить аудиторский риск. Аудиторский риск является относительно новым видом риска.

Аудиторский риск – вероятность принятия неверного решения аудиторской организацией, т.е. риск того, что аудитор может оказаться не в состоянии выразить достоверное мнение о фин. отчетности. Другими словами, аудитор в своем заключении сделал вывод, что отчетность клиента достоверна, а в действительности она содержит существенные ошибки, которые не попали в поле зрения аудитора.

Степень риска – вероятность потерь, а также размер возможного ущерба. Степень риска напрямую связана с качеством аудиторской проверки, поэтому оценка аудиторского риска является важной задачей.

Оценку аудиторского риска проводят в соответствии с Российским правилом (стандартом) аудита №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

В правиле (стандарте) № 4 «Существенность в аудите» предполагается оценить аудиторский риск, используя не менее 3х градаций – высокий, средний и низкий.

Существует 2 способа оценки аудиторского риска:

1. оценочный (интуитивный) метод – основан на опыте и профессионализме аудитора, его знаниях о деятельности клиента; он применяется по отношению к небольшим организациям, не получил достаточного распространения.

2. расчетный метод – предполагает расчет моделей аудиторского риска.

АР=НР\*РК\*РН

АР - аудиторский риск

НР – неотъемлемый риск (внутрихозяйственный риск)

РК - риск контроля (риск средств контроля)

РН - риск не обнаружения (процедурный риск)

АР показывает серьезные опасности того, что аудитор на основании выполненных процедур может получить неправильное суждение о достоверности проверенной им бух. фин. отчетности. Нулевой риск соответствует абсолютной уверенности аудиторов в достоверности информации, а 100-процентный – полное отсутствие такой уверенности. На практике аудитор не может быть абсолютно уверен в полной достоверности отчетности, поэтому аудиторский риск всегда находится в пределах между 0 и 100 %. Чем ниже величина АР, тем больше аудитор желает быть уверенным в достоверности отчетности и отсутствии в ней существенных ошибок и пропусков. Как правило, нормальным значением АР является 4-5%.

Между планируемым уровнем АР и информационной базой проведения аудита обратная зависимость. Чем ниже АР, тем больший объем информации необходимо подвергнуть проверки.

Неотъемлемый риск (НР) означает подверженность остатка средств на счетах бух. учета или группы однородных хоз. операций искажениям, которые могут быть существенны по отдельности или в сумме.

НР характеризует степень подверженности существенным нарушениям счета бух. учета, статьи баланса, однотипные группы хоз. операций и отчетности в целом у экон. субъекта.

НР связан с характеристиками аудируемого лица и влияющими на нее факторами, которые нельзя проверить средствами внутреннего контроля.

Для проведения оценки НР аудитор полагается на собственное профессиональное суждение и при этом учитывает влияние следующих факторов:

На уровне бух. фин. отчетности

1. опыт и знания руководства, изменения в его составе;

2. необычное давление на руководство, которое может повлиять на способность руководства к искажению бух. отчетности;

3. характер деятельности аудируемого лица;

4. факторы, влияющие на отрасль, к которой относится аудируемая организация

На уровне счетов бух. учета и отдельных групп хоз. операций

1. счета бух.учета, которые могут быть подвержены искажениям;

2. сложность учетных операций особенно в тех случаях, когда требуется привлечение экспертов;

3. подверженность активов организации к потерям и незаконному присвоению;

4. операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки

В России обычно неотъемлемый риск устанавливают на уровне 50 и более %.

Риск контроля (РК) означает, что существенная ошибка, искажение, которые могут возникнуть в бух. учете, не были своевременно обнаружены или предотвращены в действующей в организации системе внутреннего контроля.

РК – риск, который связан с эффективностью внутреннего управления аудируемого лица. Предварительная оценка риска средств контроля – процесс, в результате которого аудитор должен оценить и понять систему бух. учета и внутреннего контроля.

Для оценки риска, как высокий, аудитор должен установить, что: 1) системы бух. учета и внутреннего контроля не эффективны и 2) оценка эффективности систем бух. учета и внутреннего контроля не целесообразны.

Чем эффективнее СВК, тем ниже фактор ее риска.

Между риском контроля и информационной базой аудита существует прямая зависимость. Если, по мнению аудитора, внутренний контроль эффективен, то для тестирования требуется меньшее количество информации.

Риск не обнаружения (РН) - субъективно установленная аудитором вероятность того, что выполненные им в ходе проверки аудиторские процедуры не позволяют обнаружить действительно существующие ошибки, искажения в бухгалтерском учете и отчетности, которые являются существенными по отдельности или в сумме.

РН характеризует качество работы аудитора. Он зависит от порядка проведения конкретной проверки, опыта, квалификации аудитора, а также степени его предыдущего знакомства с деятельностью проверяемой организации.

РН – риск, который аудитор определяет на тот случай, если он не сумеет обнаружить существенные ошибки и пропуски в отчетности.

Между РН и информационной базой аудита существует обратная связь. Снижение РН требует увеличения объем информации, необходимой для проверки, т.е. если аудитор желает быть уверенным в своей работе, он устанавливает низкое значение РН и планирует подвергнуть тестированию или проверке больший объем информации о клиенте.

Между РН и комбинированным риском, равным произведению НР и РК, существует обратная связь:

1) высокие значения НР и РК требуют от аудитора организации проведения проверки таким образом, чтобы максимально сократить РН и получить в результате приемлемое значение АР;

2) низкие значения НР и РК позволяют аудитору в ходе проверки допустить более высокий РН, но при этом получить приемлемое значение АР.

РН = АР/НР\*РК

Чем выше НР и РК, тем больше аудиторских доказательств надо получить аудитору в ходе осуществления процедур по существу.

Аудиторская оценка аудиторского риска и его составляющих может меняться в процессе аудита.

Снизить аудиторский риск можно, снизив риск не обнаружения, которое достигается расширением объема информации для проверки, привлечением к проверки более квалифицированных и качественных специалистов.

Между уровнем существенности и аудиторским риском существует обратная зависимость: чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск, и наоборот.

5. Изучение и оценка системы бух. учета т внутреннего контроля

Единые требования к пониманию систем бух. учета и внутреннего контроля, а также аудиторского риска и его составляющих определены Федеральным правилом (стандартом) аудита №8 «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

Тема 5: Проведение аудиторской проверки

План:

1) Аудиторские доказательства: виды, источники и методы получения

2) Аудиторская выборка

3) Аудиторские процедуры

4) Аналитические процедуры

5) Использование работы эксперта

6) Изучение и использование результатов работы внутреннего аудита

7) Использование результатов работы других аудиторских организаций

8) Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта

9) Документирование аудита

1. Аудиторские доказательства: виды, источники и методы получения

В процессе проверки аудитор собирает и проверяет большой объем информации, часть которой является аудиторским доказательством.

Аудиторские доказательства – информация, полученная аудитором в ходе проведения проверки, результаты ее анализа, которые являются основой мнения аудитора.

Общие требования к количеству и качеству доказательств, а также к процедурам, которые необходимо выполнить для получения аудиторских доказательств рассмотрены в РП (С) А №5 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства могут быть нескольких видов:

I. по источникам получения

1) внутренними - включают информацию, полученную от экономического субъекта в письменной или устной форме

2) внешними - включают информацию, полученную от третьих лиц в письменном виде

3) смешанные – включают информацию, полученную от экон. субъекта (от аудируемого лица) в письменном или устном виде и письменно подтвержденную 3ей стороной.

II. по форме представления

1) устные

2) документальные

3) электронные

4) визуальные

III. по способу подготовки

1) собранные в ходе проверки

2) полученные аудитором самостоятельно

IV. по способу подтверждения информации:

1) прямые – подтверждают истинность или правдивость высказанного предположения

2) обратные – подтверждают правильность или истинность сделанного предположения путем опровержения противоположного.

Надежность аудиторских доказательств зависит от многих факторов. При ее оценке исходят из следующего: 1) внешние доказательства более надежны, чем внутренние; 2) внутренние доказательства более надежны, если система бух. учета и внутреннего контроля являются эффективными; 3) доказательства, собранные аудитором более надежны, чем те, которые получены от аудируемого лица; 4) доказательства в виде документов в письменной форме более надежны, чем устные.

Источники получения аудиторских доказательств

* первичные документы экономического субъекта и 3х лиц;
* регистры бух. учета;
* результаты анализа фин.-хоз. деятельности;
* устные высказывания сотрудников аудируемой организации и 3х лиц;
* результаты инвентаризации имущества аудируемого лица;
* результаты сопоставления документов;
* бух. отчетность и др.

Количество информации, необходимой для формирования мнения аудитора, жестко не регламентируется. Аудитор самостоятельно на основе своего профессионального суждения решает вопрос о количестве аудиторских доказательств, необходимых для суждения о достоверности бух. отчетности экон. субъекта.

Аудитор вправе самостоятельно выбирать методы получения аудиторских доказательств. Они могут быть получены с помощью тестов и аудиторских процедур по существу. Тесты средств внутреннего контроля означают проверки, которые проводятся для получения доказательств в отношении организации и функционирования систем бух. учета и внутреннего контроля. Процедуры по существу проводятся для получения доказательств относительно искажений бух. фин. отчетности.

Независимо от источника получения и количества аудиторских доказательств они должны соответствовать следующим требованиям:

- достоверность

- достаточность

- надлежащий характер.

Достаточность – количественная мера аудиторских доказательств. Доказательств должно быть достаточно для составления объективного и обоснованного аудиторского заключения, достаточность определяется на основе оценки СВК и аудиторского риска.

Надлежащий характер – качественная сторона аудиторских доказательств, которая означает, что они должны соответствовать конкретным предпосылкам бух. отчетности.

Аудиторский риск в процессе проверки снижается, если аудитор использует доказательства, полученные из разных источников. Если доказательства, полученные из одного источника противоречат тем, которые получены из другого, аудитор должен использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы решить возникшие противоречия.

Для эффективного сбора аудиторских доказательств необходимо знать следующее:

1) правила организации бух. учета и СВК;

2) возможные отклонения, недостатки, ошибки в организации учета и контроля;

3) методы выявления конкретных недостатков и нарушений;

4) к каким объектам контроля применять тот или иной метод.

Собранные аудиторские доказательства отражаются в рабочих документах аудитора. Если аудиторской организации не предоставлены существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные доказательства по какому-либо счету, операции, это должно быть отражено в отчете аудитора и являться основанием для рассмотрения вопроса о составлении не безоговорочно положительного аудиторского заключения.

Для сбора аудиторских доказательств аудиторы проводят аудиторские процедуры.

2. Аудиторская выборка

На основе предварительных исследований и оценки систем бух. учета и внутреннего контроля на этапе планирования определяется способ проведения аудита: сплошной или выборочный.

Причинами выборочной проверки является трудоемкость, контроль процедур и продолжительность проверки. В ходе аудита могут использоваться и сплошные проверки, которые проводятся, как правило, по отдельным ее направлениям и вопросам.

Выборочная проверка менее эффективна, чем сплошная. Проверку нельзя проводить выборочно, если число элементов проверяемой совокупности очень незначительно или мало.

Порядок определения выборки данных из проверяемой совокупности и оценки ее результатов определены стандартом аудита №16 «Аудиторская выборка».

Аудиторская выборка – перечень отобранных определенным образом элементов проверяемой совокупности с целью их изучения и формирования мнения о своей проверяемой совокупности.

Проверяемая или генеральная совокупность – полный набор однородных данных, из которых производится выборка.

Аудиторская выборка может быть статистическая и нестатистическая. Статистические методы проведения выборки основаны на применении теории вероятности и знания статистических методов исследования. Они более сложны, но повышают точность исследования и соответственно снижают риск проверки.

При отборе элементов можно использовать следующие статистические методы:

* 1. возвратная выборка, при которой из процесса отбора не исключаются ранее проверенные элементы;
	2. безвозвратная выборка, при которой ранее проверенные элементы исключаются из дальнейшего отбора;
	3. механическая выборка, при которой элементы проверяемой совокупности предварительно ранжируются по каким-то признакам;
	4. серийная выборка, при которой отбор элементов происходит не единицам и, а сериями.

Нестатистические выборочные методы основаны на опыте аудитора, его интуиции, суждениях и осведомлении о делах клиента. Это анализ по качественным признакам. Например, как должен быть организована СВК и как она действует. Нестатистические методы применяют тогда, когда не возможно использовать статистические. Например, неоднородная проверяемая совокупность, различный уровень эффективности СВК и т.д.

Выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной. При отборе элементов выборки для обеспечения репрезентативности используют статистические подходы с применением одного из следующих методов отбора:

1. случайный отбор – отбор на основе таблицы случайных чисел, специальных компьютерных программ и т.п.
2. систематический отбор – подразумевает, что элементы выборки определяются через постоянный интервал, начинают с точки отчета. Интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности, либо на стоимостной оценке. Точкой отчета может быть любое число сначала проверяемой совокупности в пределах одного интервала.
3. комбинированный отбор – сочетание методов случайного и систематического отбора.

Аудиторские организации могут использовать нерепрезентативную выборку, если не требуется суждения аудитора относительно всей проверяемой совокупности. Например, когда проверяется группа каких-либо операций, по которым возможны ошибки.

Аудиторская организация должна определить изучаемую совокупность таким образом, чтобы она соответствовала целям аудита. Проверяемая совокупность должна состоять из отдельных единиц для отдельных элементов, которые можно самостоятельно изучить.

Для получения более лучших результатов проверяемую совокупность можно дополнительно разделить на отдельные группы, элементы которых имеют одинаковую характеристику. Такая процедура называется стратификацией. Она позволяет снизить разброс данных и облегчить работу аудитора.

Число операций и документов, отобранных для проверки, определяется аудитором в зависимости от оценки системы бух. учета и внутреннего контроля. Чем выше эта оценка, тем меньше объем выборки и наоборот. Объем аудиторской выборки определен двумя путями: 1) оценочным. Основывается на интуиции и опыте аудитора; 2) статистическими методами, основываясь на вероятности появления ошибок.

При определении объема выборки аудитор должен установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки. Риск выборки означает вероятность того, что мнение аудитора, составленное на основе выборочных данных, может отличаться от мнения, составленного по результатам сплошной проверки. Риск выборки возможен при тестировании средств контроля и при детальной проверки правильности отражения в учете оборотов и сальдо по счетам.

Риск может быть 1го и 2го рода.

При тестировании средств контроля:

- риск 1го рода. Риск отклонить верную гипотезу, когда результаты выборки подтверждают ненадежность системы контроля, а в действительности она надежна.

- риск 2го рода. Риск принять неверную гипотезу, когда результаты выборки свидетельствуют о надежности системы контроля, а в действительности она ненадежна.

При проверке правильности отражения в учете оборотов и сальдо по счетам:

- риск 1го рода – риск отклонить верную гипотезу, когда результаты выборки показывают, что проверяемая совокупность содержит существенную ошибку, а в действительности она отсутствует.

- риск 2го рода – риск принять неверную гипотезу, когда результаты выборки показывают, что в проверяемой совокупности не т существенных ошибок, а в действительности они имеются.

Риски 1о рода, т.е. риски отклонения верной гипотезы, требуют проведения дополнительного объема работ и соответственно увеличения времени проверки.

Риски 2го рода, т.е. принятия неверной гипотезы, могут вызвать сомнение относительно результатов проверки, при этом необоснованно снижается размер выборки и увеличивается аудиторский риск.

Дополнительная ошибка определяется на этапе планирования в соответствии с выбранным уровнем существенности. Чем меньше допустимая ошибка, тем больше размер выборки. Ожидаемая ошибка тем больше, чем больше размер выборки.

Результаты выборочной проверки оценивается аудитором следующим образом:

1. При анализе ошибок обязательно устанавливается характер этих ошибок, т.е. случайна ошибка или закономерна. Аудиторская организация может оценить качественный аспект ошибок, т.е. их сущность, причины возникновения, а также установить влияние выявленных ошибок на другие участки учета. При оценке каждой ошибки определяется степень достижения поставленных целей. Если цель не будет достигнута, то аудитор должен провести другие аудиторские процедуры.
2. проводится экстраполяция, т.е. распространение полученных при выборке результатов на всю проверяемую совокупность. При распределении результатов выборки методы должны соответствовать методам построения выборки. Если генеральная совокупность будет разбита на отдельные группы, то необходимо найти сумму ошибки в каждой группе, а затем во всей генеральной совокупности.
3. Проводится оценка риска выборки. Аудитор должен убедиться, что ошибка в генеральной совокупности, полученная путем экстраполяции, не превышает допустимую. Если она будет больше, то следует пересмотреть риск выборки. Если риск выборки недопустимо изменять, то расширяют применяемые аудиторские процедуры или проводят другие.

Все действия аудитора связанные с построением, проведением выборки и оценкой полученных результатов должны быть документированы.

3. Аудиторские процедуры

Методы сбора аудиторских доказательств называются аудиторскими процедурами. Их понятие и характеристика приведены в Федеральном стандарте аудиторской деятельности № 5 «Аудиторские доказательства». Для получения аудиторских доказательств применяются следующие процедуры:

1. инспектирование, т.е. проверка записей, документов и материальных активов. В результате инспектирование аудитор получит доказательства различные по степени надежности, что зависит от источника получения, характера доказательств и надежности СВК;
2. наблюдение – процесс отслеживания аудитором совершение каких-либо работ, процедур, выполняемых другими лицами.
3. запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица. Он может быть в форме официального письменного запроса, адресованного 3м лицам или неформального устного вопроса, адресованного работникам аудиторской организации.
4. подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бух. записях.
5. пересчет, т.е. проверка правильности арифметических расчетов аудируемой организации или выполнение аудитором самостоятельных расчетов.
6. аналитические процедуры – анализ и оценка полученной аудитором информации, исследование фин. и экон. показателей с целью выявления необычных и (или) неправильно отраженных в учете операций, а также причин возникновения ошибок и искажений.

Кроме перечисленных в стандарте аудиторских процедур применяются и другие методы сбора аудиторских доказательств, которые не противоречат стандарту. К ним относятся: инвентаризация, прослеживание, составление альтернативного баланса. Инвентаризацию применяют в дополнении к методам наблюдения и инспектирования. Прослеживание позволяет изучить отражение хоз. операций, начиная с первичных документов и заканчивая регистрами синтетического учета и отчетности. Позволяет выявить и изучить нетипичные операции и ситуации. Составление альтернативного баланса позволяет получить доказательства относительно реальности и полноты отражения в учете готовой продукции, правильности применения норм расходов, сырья и материалов и т.п.

Длительность выполнения аудиторских процедур, их перечень зависит от сроков, установленных для сбора аудиторских доказательств, целей и особенностей проверки.

4. Аналитические процедуры

Порядок осуществления аналитических процедур определен Федеральным стандартом аудиторской деятельности № 20 «Аналитические процедуры», согласно которому основная цель применения аналитических процедур заключается в выявлении необычных или неверно отраженных факторов и результатов хоз. деятельности, которые определяют области возможного риска и привлекают внимание аудитора.

Основными задачами проведения аналитических процедур являются:

1. изучение деятельности экон. субъекта
2. оценка фин. положения
3. оценка непрерывности деятельности экон. субъекта
4. выявление искажений в бух. отчетности
5. сокращение числа аудиторских процедур.

Аналитические процедуры могут выполняться на протяжении всего процесса аудиторской проверки. При планировании аналитические процедуры позволяют понять деятельность аудируемого лица, определить области потенциального риска и степень аудиторского риска, установить количество и объем аудиторских процедур.

На этапе проведения проверки аналитические процедуры проводятся в сочетании с другими аудиторскими процедурами и позволяют анализировать выявленные отклонения и нарушения.

На завершающем этапе аудита аналитические процедуры применяются для окончательной проверки наличия в отчетности существенных отклонений и ошибок. Наиболее распространенными являются следующие аналитические процедуры:

1. сопоставление фактических показателей отчетности с планом, сметой;
2. сопоставление показателей отчетности с прогнозом, составленным аудитором;
3. сравнение показателей отчетности со среднеотраслевыми;
4. сопоставление данных отчетности в динамике за несколько лет;
5. сопоставление бух. и небухгалтерской информации;
6. анализ изменений показателей отчетности и относительных коэффициентов, связанных с ними.

Результатами выполнения аналитических процедур является выявление наличия или отсутствия необычных отклонений в показателях бух. отчетности экон. субъекта.

5. Использование работы эксперта

Согласно требованиям стандарта аудиторской деятельности «Использование работы эксперта», аудитор вправе использовать в ходе своей проверки для формирования собственного суждения о достоверности проверяемой им отчетности мнение эксперта. Экспертом является лицо, которое не состоит в штате аудиторской организации и имеет специальные знания, опыт в определенной области в отличной от бух.учета и аудита.

В процессе аудита аудитор может использовать работу оценщика, геолога, техник, строителя и т.п.

Мнение эксперта может быть необходимым при рассмотрении вопросов, связанных с оценкой отдельных видов имущества, определением состояния и количества имущества, производством специальных расчетов, определением объема выполненных работ, юридической оценкой договоров и т.п.

Решение об использовании работы эксперта принимает аудиторская организация, исходя из сложности, характера проверки, а также вопросов, подлежащих изучению.

Использование работы эксперта возможно только с согласия аудируемого лица. Отказ от использования работы эксперта должен быть обязательно письменно оформлен, при этом аудиторская организация рассматривает вопрос о подготовке модифицированного аудиторского заключения.

Эксперт, работу которого использует аудиторская организация при проведении аудита: 1) должен быть абсолютно независим от экон субъекта, в отношении которого проводится аудит; 2) должен иметь соответствующую квалификацию, подтвержденную документально; 3) должен иметь опыт и репутацию в соответствующей области знаний, подкрепленное отзывами, рекомендациями, справками.

Эксперт осуществляет свои услуги на основании договора возмездного оказания услуг, который заключает с ним руководство аудируемой организации, либо аудиторская фирма с согласия руководства.

Результаты своей работы эксперт представляет в виде письменного заключения.

В заключении эксперта обязательно должно быть отражено:

1) наименование экон. субъекта;

2) объект проведенной работы;

3) объем работ;

4) ответственность эксперта;

5) методы работ и их соответствие ранее применявшимся методам;

6) выявленные в ходе проверки предположения;

7) неразрешенные существенные сомнения;

8) результаты проведенной работы.

Обязательными реквизитами заключения является:

1) наименование документа;

2) дата составления;

3) личная подпись эксперта с расшифровкой;

4) печать.

Заключение должно быть составлено ясно, понятно, так, чтобы не было возможности неоднозначно понимать выводы эксперта. Заключение эксперта должно быть включено в рабочие документы аудитора. Аудитор при рассмотрении результатов работы эксперта должен сопоставить их с другой информацией и при обнаружении не соответствий, а также в случаях, когда аудитор считает мнение эксперта необоснованным должны быть проведены дополнительные аудиторские процедуры. В отдельных случаях назначают других экспертов.

Использование в ходе проверки работы эксперта не снимает ответственности с аудитора за подготовленное им аудиторское заключение. Поэтому аудиторское заключение, как правило, не должно содержать указаний на использование в ходе проверки работы эксперта и заключения эксперта. Заключение эксперта составляют как минимум в 2х экземплярах – один аудитору, другой – экон. субъекту.

6. Изучение и использование результатов работы внутреннего аудита

Внешние аудиторы при проведении проверки обязаны изучить и рассмотреть работу службы внутреннего аудита аудируемого лица. Эта процедура регулируется Федеральным стандартом аудиторской деятельности №29 «Рассмотрение работы аудита».

Под внутренним аудитом понимают контрольную деятельность, осуществляемую внутри аудируемого лица, его подразделения с целью соблюдения порядка ведения бух. учета и внутреннего контроля в организации.

Внутренние аудиторы обладают значительно меньшей степенью независимости от мнения руководства организации, но при этом знают специфику его деятельности.

Роль службы внутреннего аудита определяется руководством аудируемого лица. Обычно в его функции входит: 1) исследование эффективности контрольных процедур; 2) изучение фин. и управленческой процедур; 3) контроль эффективности, рациональности и результативности деятельности; 4) контроль за соблюдением законодательства РФ, нормативных и других внешних требований, а также внутренних распорядительных документов.

Цель службы внутреннего аудита отличается от цели проведения внешнего аудита, но при этом отдельные средства и методы их достижения совпадают.

Внешний аудитор должен сформировать мнение о деятельности внутреннего аудита, для того чтобы оценить риски и определить необходимые аудиторские процедуры. Если аудитор оценивает внутренний аудит как эффективно функционирующий, то это может существенно сократить объем аудиторских процедур и соответственно время проверки. Однако аудитор не может полностью исключить проведение аудиторских процедур.

Эффективность и объективность внутреннего аудита зависят от следующих факторов:

1. организационный статус службы и ее роли в управлении организацией;

2. компетентность специалистов;

3. профессионализм;

4. значимость результатов работы службы внутреннего аудита для руководства и собственников.

Получив оценку деятельности службы внутреннего аудита на стадии планирования, аудитор должен решить возможность и порядок использования работы внутреннего аудита для целей внешнего. При этом необходимо рассмотреть план работы внутреннего аудита на период проверки и обсудить его обоснованность с внутренними аудиторами, согласовать сроки осуществления работ, методы их проведения, порядок документального оформления результатов. Аудиторы должны определить периодичность встреч с сотрудниками службы внутреннего аудита, что повышает действенность взаимодействия внешнего и внутреннего аудиторов. Внешний аудитор должен проинформировать внутренних аудиторов о любых важных вопросах, которые могут возникнуть в процессе работы. Внешний аудитор должен быть проинформирован о внутренних аудиторских отчетах, получить доступ к ним, а также он должен знать о любых важных вопросах, которые стали известны внутренним аудиторам и могут повлиять на его работу и принятие решения.

Большую часть работу по сбору информации внешние аудиторы выполняют самостоятельно. При привлечении к проверке внутренних аудиторов внешние аудиторы должны знать, что они несут полную ответственность за достоверность аудиторского заключения.

Эффективность взаимодействия внешних и внутренних аудиторов повышается при взаимной координации планов работы, обмене отчетами, свободном доступе к рабочим документам в соответствии с установленными правилами, в совместном представлении отчетов руководству и собственникам экон. субъекта.

Внешние аудиторы обязательно документируют свои выводы относительно работы службы внутреннего аудита.

7. Использование результатов работы других аудиторских организаций

В отдельных случаях аудиторская организация или аудитор при подготовке своего мнения относительно отчетности аудируемого лица используют результаты работы другого аудитора, который проверяет фин. информацию, представленную одним или несколькими подразделениями и входящую фин. отчетность аудируемого лица.

Основные требования к действиям аудитора в таких ситуациях сформированы в Федеральном правиле (стандарте) аудита № 28 «Использование результатов работы другого аудитора». Этот стандарт не применяется, если:

1. два и более аудитора назначаются в качестве совместных аудиторов;

2. существуют профессиональные отношения между аудиторами, при которых один аудитор сменяет другого;

3. в случаях, когда основной аудитор считает, что фин. отчетность подразделений, проверку которых проводили другие аудиторы, является несущественной для фин. отчетности аудируемого лица. Однако при этом следует помнить, что показатели нескольких подразделений по отдельности могут быть несущественны, а в совокупности существенны.

Основной аудитор – это аудитор, который отвечает за подготовку аудиторского заключения по бух. фин. отчетности аудируемого лица в том случае, когда она включает информацию по подразделениям, проверку которых проводили другие аудиторы.

Другие аудиторы – это аудиторы, которые несут ответственность за подготовку заключения по фин. информации подразделений, включенную в фин. отчетность, которую проверяет основной аудитор.

Основной аудитор должен определить насколько достаточно проводимая им работа для подготовки аудиторского заключения по отчетности, в состав которой входят показатели подразделений. С этой целью основной аудитор оценивает:

- существенность показателей подразделений, аудит которых проводит основная аудиторская организация и другие аудиторы;

- уровень собственных знаний о деятельности тех подразделений, проверку которых проводят другие аудиторы;

- риск искажений в отчетности подразделений, проверку которой проводят другие аудиторы;

- возможность осуществления дополнительных процедур для подтверждения заключения другой аудиторской организации.

Планируя использовать работу других аудиторов, основные аудиторы должны оценить их профессиональную компетентность, обеспеченность ресурсами с точки зрения возможности проведения работ.

Основная аудиторская организация должна получить достаточно доказательств того, что работа другого аудитора выполнена в соответствии с поставленными целями, задачами проверки.

Основной аудитор должен проинформировать другого аудитора:

1. о соблюдении независимости от экон. субъекта и подразделения

2. о применение требований в отношении бух. отчетности, бух. учета т аудита;

3. об использовании результатов его работы.

Получив уведомление от основной аудиторской организации, другая должна сотрудничать с ней. Она должна спланировать свою работу и провести ее с тем учетом, что показатели подразделения, аудит которого проводит другая организация входят в показатели отчетности экон. субъекта, аудит которой проводится основной аудиторской организацией. Если необходимо, то основные аудиторы вправе знакомится с работой других аудиторов, при этом они могут обсуждать аудиторские процедуры, изучать процедуры, проведенные другой аудиторской организацией, рассматривать рабочую документацию, составленную другими аудиторами.

Если при проведении аудита другие аудиторы выявили факты, которые по их мнению являются значительными для основных аудиторов, то они обязаны их об этом уведомить. При этом передача информации о подразделении другими аудиторами должна быть согласована с руководством подразделения. Если руководство подразделения против передачи такой информации, то другие аудиторы обязаны сообщить об этом факте основным аудиторам. В свою очередь, основные аудиторы выявляют информацию, которая, по их мнению, может быть полезна другим аудиторам, они также должны их проинформировать.

Основные аудиторы не обязаны предоставлять какую-либо информацию, выявленную в ходе аудита экон. субъекту.

Основные аудиторы должны рассматривать все существенные факты, которые выявлены в ходе аудита отчетности подразделения другими аудиторами.

В случае необходимости основные аудиторы:

* обсуждают данные факты с другими аудиторами и (или) руководством подразделения;
* запрашивают копии письменной информации руководству подразделения по результатам аудита;
* проводят самостоятельно дополнительные процедуры, тесты в отношении показателей подразделения или поручают их проведение другим аудиторам.
* и другие действия.

В рабочих документах основной аудиторской организации должно быть отражено:

* перечень подразделений, аудит которых проводился другими аудиторами и существенность показателей отчетности этих подразделений для отчетности экон. субъектов в целом;
* перечень других аудиторских организаций или аудиторов;
* выводы относительно несущественности показателей подразделений для отчетности экон. субъекта;
* процедуры, которые провели основные аудиторы в отношении работы других аудиторов и полученных ими результатов.

Аудиторское заключение, как правило, не должно содержать указаний на использование основной аудиторской организацией при проведении аудита отчетности экон. субъекта работы других аудиторских организаций.

Если основной аудитор приходит к выводу, что работу другого аудитора нельзя использовать по каким-либо причинам, а сам основой аудитор не имеет возможности выполнить достаточные дополнительные процедуры в отношении отчетности подразделения, то он выражает мнение и оговоркой или отказывается от выражения мнения, поскольку существует ограничение объема аудита.

Если другой аудитор составил или предполагает составить модифицированное аудиторское заключение по показателям подразделения, то основой аудитор рассматривает насколько значимы причины модифицирования заключения для отчетности всего экон. субъекта и решает вопрос о необходимости модифицирования своего аудиторского заключения.

8. Разъяснения, предоставляемые руководством проверяемого экономического субъекта

На различных этапах аудиторской проверки аудиторы получают разъяснения, заявления от руководства аудируемого лица.

На этапе предварительного планирования заявление и разъяснение руководства необходимы для первичной оценки надежности систем бух. учета и внутреннего контроля.

При составлении общего плана и программы аудита разъяснения позволяют правильно понять деятельность аудируемого лица и оценить аудиторские риски. Кроме того, аудитор должен получить доказательства признания руководством аудируемого лица ответственности за достоверность бух. фин. отчетности и подписание данной отчетности руководством.

В ходе проведения аудита на этапе тестирования и выполнения аудиторских процедур заявление и разъяснение руководства используются в качестве аудиторских доказательств. Они позволяют подтвердить или опровергнуть выводы аудиторов по отдельным вопросам.

На завершающем этапе разъяснения могут быть дополнительным источником свидетельств о наличии существенных искажений в бух. отчетности.

При получении заявлений и разъяснений у руководства аудитор должен:

- получить доказательства, подтверждающие данные заявления и разъяснения, используя внешние и внутренние источники информации;

- оценить разумность заявлений и разъяснений, полученных от руководства и их соответствие другим доказательствам, в т.ч. и другим заявлениям и разъяснениям;

- определить компетентность и степень информированности лиц, предоставивших заявление и разъяснение.

Заявления и разъяснения руководства не могут заменить другие аудиторские доказательства, которые доступны аудитору. Если аудитор не моет получить достаточные надлежащие доказательства по каким-либо вопросам, кроме заявлений и разъяснений от руководства, то это следует рассматривать как ограничение объема аудита. Если заявления и разъяснения руководства противоречат другим аудиторским доказательствам, то аудитору необходимо рассматривать причины расхождений и надежность информации, полученной от руководства.

Рабочие документы аудитора включаются в доказательства, подтверждающие факт получения заявлений и разъяснений от руководства аудируемого лица.

Они могут быть устные и письменные. Если разъяснения устные , то они оформляются в виде краткого изложения беседы с руководством (вопрос аудитора, полученный ответ и выводы аудитора). Письменные заявления и разъяснения более надежны, чем устные.

Направляя запрос руководству, аудитор должен потребовать, чтобы ответ был адресован аудитору, имел дату и подпись.

Если руководство аудируемого лица отказывается предоставить заявление и разъяснение, которое необходимо аудитору, то это следует рассматривать как ограничение объема и аудитор в этом случае должен выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Основные требования в отношении использования заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица рассмотрены в Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности №23 «Заявление и разъяснение руководства аудируемого лица». В приложении к этому стандарту приведен образец составления письма представления с примерным перечнем, включаемых в его положение.

9. Документирование аудита

Единые требования документирования аудита обобщены в стандарте №3, №2. Согласно этим требованиям, аудитор и аудиторские организации должны документально оформлять все сведения, которые важны и представляют собой аудиторские доказательства, подтверждающие мнение аудитора и то, что аудит проводился в соответствии со стандартами аудита.

Документация аудитора - рабочие документы и материалы, подготовленные аудитором или для аудитора и хранимые аудитором в связи с проведением аудита.

Рабочие документы могут быть представлены на бумажных, электронных носителях в виде слайдов, фотографий и других формах.

Рабочие документы включают в себя:

1. планы и программы проведения аудита;
2. описание используемых аудитором процедур и их результатов;
3. объяснения и разъяснения руководства экон. субъекта;
4. аналитические документы аудиторской организации;
5. описание систем бух. учета и внутреннего контроля;

Состав, количество и содержание документов, составляющих рабочую документацию, определяет аудитор самостоятельно.

Рабочие документы используются: 1) при планировании и проведении аудита; 2) при осуществлении текущего контроля; 3) при проверки выполненной работы; 4) при фиксировании аудиторских доказательств, подтверждающих мнение аудитора.

Рабочие документы должны быть составлены достаточно полно и подробно, так, чтобы обеспечить понимание аудита. Это необходимо для того, чтобы опытный аудитор, ознакомившись с рабочими документами, мог получить общее представление о проделанной работе, а также при необходимости сменить аудитора и продолжить проверку.

Формы рабочих документов разрабатываются аудиторами самостоятельно в соответствии с внутренними стандартами, если нет установленных форм вышестоящими документами.

Рабочие документы являются собственностью аудиторской организации, проводившей проверку, и она вправе совершать в отношении документов любые действия по своему усмотрению, если они не противоречат законам и другим правовым актам, профессиональной этики, а также не нарушают интересы экон. субъектов и 3х лиц.

Аудируемое лицо, налоговые и другие гос. органы не имеют право требовать от аудитора предоставления рабочих документов или их копий, кроме установленных законодательством случаев.

Сведения, входящие в рабочие документацию аудитора, являются конфиденциальной информацией и не подлежат разглашению аудиторской организацией.

Рабочие документы должны содержать все сведения необходимые и достаточные для:1) осуществления планирования аудиторской проверки; 2) контроля со стороны аудиторской организации за ходом аудиторской проверки; 3) составления аудиторского заключения по результатам проведенного аудита; 4) подтверждения того, что аудит проведен в соответствии с требованиями НА, регулирующих аудиторскую деятельность в РФ.

Рабочие документы аудитора, как правило, должны иметь реквизиты:

- наименование документа

- наименование экон. субъекта

- период, за который проводился аудит

- дата проведения аудиторской процедуры или составления документа

- содержание документа

- подпись лица, составившего документ с расшифровкой

- дата проверки документа

- подпись лица, проверившего документ с расшифровкой.

Если рабочий документ содержит условные обозначения, то они должны быть расшифрованы. Рабочие документы должны содержать ссылку на источник раскрываемой информации. По окончании аудита рабочие документы сдают в архив аудиторской организации для хранения. При этом они должны быть скомплектованы в папки или файлы, открытые для каждой проведенной проверки отдельно. Рабочие документы должны храниться в архиве аудиторской организации не менее 5 лет. Порядок доступа к ним определяется внутренними стандартами. Изъятие документов у аудиторской организации возможно только уполномоченными на то органами в случаях и порядке установленных законодательством.

Рабочие документы аудиторов составляют досье клиента, которое включает в себя 3 вида: текущее, постоянное и специальное.

Текущее досье содержит все материалы, собранные в процессе аудиторской проверки, а также вопросы перенесенные из предыдущего аудита, на которые следует обратить внимание.

Постоянное досье содержит информацию о клиенте, которая может быть важной, значимой длительное время.

Постоянное досье включает: 1) организационную информацию (сведения об акционерах, руководстве, копии Устава, учредительных документов, свидетельств о регистрации, постановке на учет и т.д.); 2) информация о предприятии и его деятельности (виды деятельности организации, размещение филиалов, структурных подразделений, сведения о результатах деятельности за прошлые периоды, характеристика персонала, структуры управления, особенности организации системы бух. учета и внутреннего контроля и т.д.); 3) подробности договора о сотрудничестве (копии договоров, разъяснение особых требований к аудиту, разъяснение оказания сопутствующих аудиту услуг); 4) информация для аудита (банковская информация, сведения о юристах, список основных деловых партнеров организации, основного места проведения аудита и т.д.); 5) важные соглашения (договора аренды, поставки, продажи, предоставления ссуд, залогов, кредитов); 6) особенности налогообложения аудируемого лица.

Специальное досье открывают в зависимости от обстоятельств и в него включают специальные постановления, приказы, налоговую документацию, данные по соблюдению законодательства, корреспонденцию счетов и другое.

В случаях продажи или гибели рабочей документации руководство аудиторской организации обязано назначить проведение служебного расследования, результаты которого оформляются специальным актом.

Тема 6: Оформление результатов аудиторской проверки

План

1) Письменная информация руководству проверяемого экон. субъекта (отчет аудитора)

2) Характеристика и виды аудиторских заключений

3) Состав и структура аудиторского заключения. Порядок его представления.

4) Отражение в аудиторском заключении событий после отчетной даты.

На заключительном этапе происходит обобщение и реализация результатов аудита. При этом аудитор должен подготовить отчет аудиторам, аудиторское заключение и передать их руководству аудируемого лица. На этом этапе аудиторы руководствуются следующими стандартами:

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №6 «Аудиторское заключение по бух. фин. отчетности»;

Прочая информация в документах, содержащих проаудируемую бух. отчетность (стандарт №27);

Письменная информация руководству экон. субъекта по результатам проведения аудита;

Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям;

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №26 «Сопоставимые данные бух. фин. отчетности»

 Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности №14 «Учет требований нормативно-правовых актов РФ в ходе аудита.

1. Письменная информация руководству проверяемого экон. субъекта (отчет аудитора)

Информация для руководства проверяемой организации – отчет аудитора, составленный в виде письма. В нем раскрываются сведения о выявленных недостатках в учетных записях, в бух. учете, внутреннем контроле, а также обстоятельства их обнаружения и даются рекомендации для их устранения. Отчет аудитора по результатам проведения аудита нельзя рассматривать как исчерпывающую информацию о всех имеющихся недостатках.

Письменную информацию по результатам проведенного аудита составляют: 1) при проведении обязательного аудита; 2) при проведении инициативного аудита, если договором предусмотрено составление аудиторского заключения; 3) если договором предусмотрено составление письменной информации аудита.

Общие требования к составлению отчета аудитора представлены в соответствующих стандартах. Кроме того, для составления отчета аудитора в каждой аудиторской организации должен быть разработан внутренний стандарт. В отчете аудитора информация должна быть рассмотрена в следующем порядке: 1) реквизиты аудиторской организации; 2) реквизиты аудируемого лица; 3) период времени, к которому относятся документы аудируемого лица; 4) дата подписания письменной информации аудитора; 5) выявленные в ходе проверки существенные нарушения установленного законодательством порядка ведения бух. учета и подготовки отчетности, которые влияют на степень достоверности отчетности; 6) результаты проверки организации и ведения бух. учета, подготовки отчетности и состояния системы внутреннего контроля.

Кроме выявленных нарушений в отчете должны быть описаны особенности проведения проверки, ее методика и дана количественная оценка расхождений отчетных и налоговых показателей.

Письменную информацию готовят в процессе аудиторской проверки и представляют на завершающем ее этапе. По договоренности с клиентом аудитор может составить предварительный вариант письменной информации руководству, и указать какие требования необходимо выполнить для составления положительного аудиторского заключения.

Руководство аудируемой организации может дать письменный ответ на предварительный отчет аудитора с указанием своих возражений. При этом аудитор не обязан принимать их во внимание при составлении окончательного варианта отчета. Письменная информация может быть передана: 1) лицу, подписавшего договор на проведение аудита; 2) лицу, указанному в договоре; 3) лицу, имеющему соответствующее письменное указание лица, подписавшего договор.

Окончательный вариант письменной информации аудитора должен быть подготовлен и представлен в те же сроки, что и аудиторское заключение.

Письменную информацию готовят не менее чем в 2х экземплярах. Письменная информация является конфиденциальной, поэтому каждая сторона обязана соблюдать условия ее распространения.

2. Характеристика и виды аудиторских заключений

Согласно статье 10 ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторское заключение - официальный документ, который предназначен пользователям бухгалтерско-финансовой отчётности аудируемым лицам, составлен в соответствии с Федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности и содержит выраженное в установленной форме мнение аудитора или аудиторской организации о достоверности бух.-фин. отчётности аудируемого лица и соответствии порядка ведения бухгалтерского учёта и подготовки отчетности законодательству РФ.

Форма, содержание, порядок представления аудиторского заключения определены ФСА №6 «Аудиторское заключение по бух.-фин. отчётности».

Аудиторское заключение нельзя понимать иначе, чем мнение аудитора о достоверности отчетности во всех ее существенных аспектах. Если аудитор обнаружил, что аудируемая организация из-за возможных имущественных, финансовых проблем может прекратить свою деятельность в ближайшие 12 месяцев эти сомнения должны быть отражены в аудиторском заключении.

В аудиторской практике применяются следующие виды аудиторских заключений:

1. аудиторское заключение с выражением безоговорочно положительного мнения

2. модифицированное аудиторское заключение

2.1 с выражением положительного мнения с обращением внимания на определенные обстоятельства с целью привлечения внимания к ним пользователей;

2.2 положительное аудиторское заключение с оговоркой

2.3 отрицательное аудиторское заключение

2.4 аудиторское заключение с отказом от выражения мнения

Безоговорочно положительное аудиторское заключение может быть выдано тогда, когда аудитор приходит к выводу, что фин. отчётность даёт достоверное представление о финансовом положении и результатах деятельности аудируемого лица согласно установленным принципам и методам ведения бухгалтерского учёта и подготовке отчётности в РФ.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если:

1) Возникли обстоятельства, которые не влияют на мнение аудитора, но описаны в аудиторском заключении для привлечения внимания к данной ситуации пользователей отчётности. При этом данная ситуация должна быть раскрыта в бух. фин. отчетности;

2) Выявлены обстоятельства, которые влияют на мнение аудитора и могут привести к составлению мнения с оговоркой, отрицательного мнения или отказа от выражения мнения.

Существует две группы обстоятельств, которые могут оказать существенное влияние на достоверность отчетности и соответственно мнение аудитора:

1. Ограничение объёма работы аудитора;

2. Разногласия с руководством аудируемого лица относительно учётной политики, методов её применения, адекватности раскрытия информации в отчётности.

Мнение с оговоркой аудитор выражает, если в результате проверки он приходит к выводу, что нельзя выразить безоговорочно положительного мнения, а имеющиеся разногласия и ограничение объёма не настолько существенны, чтобы выразить отрицательное мнение, или вообще отказаться от выражения мнения.

Аудитор может выразить модифицированное аудиторское заключение в том случае, если существует хотя бы одно из перечисленных обстоятельств. В зависимости от того, насколько серьезны обстоятельства, мнение аудитора может быть с оговоркой, отрицательным или вообще аудитор выразит отказ от выражения мнения о достоверности проверяемой им бух.фин. отчетности.

Мнение с оговоркой выражается тогда, когда влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько глубоки, чтобы выразить отрицательное мнение, или вообще отказаться от выражения мнения. При выражении мнения с оговоркой применяется формулировка «за исключением влияния обстоятельств (перечисляются обстоятельства)».

Отказ от выражения мнения аудитор даёт тогда, когда ограничение объёма аудита на столько существенны, что не позволяют получить достаточные аудиторские доказательства.

Отрицательное мнение выражается тогда, когда разногласия с руководством существенны для фин. отчетности и не достаточно сделать оговорку.

Если аудитор выражает мнение отличное от безоговорочно положительное, то в аудиторском заключении он должен четко описать причины и по возможности дать количественную характеристику их влияния. Обычно такая информация излагается в отдельной части, которая предшествует части, содержащей мнение аудитора.

Ограничение объема аудита может быть вызвано различными обстоятельствами. Оно может быть установлено аудируемым лицом или быть следствием объективных обстоятельств. Тогда аудитор должен провести альтернативные процедуры, которые позволят собрать достаточное количество аудиторских доказательств.

В отдельных случаях при формулировки своего мнения аудитор может выявить обстоятельства, на которые необходимо обратить внимание пользователей. Это может быть не соблюдением принципа непрерывности деятельности, а также факторы значительной неопределенности в деятельности организации, которые после прояснения могут оказать существенное влияние на достоверность фин. отчетности. При этом эти обстоятельства не должны влиять на мнение аудитора относительно достоверности отчетности, а должны быть связаны с неуверенностью в оценки будущих событий.

Часть выводов, не влияющих на мнение аудитора обычно размещают после выражения мнения. Эти выводы содержат указания на то, что описанные факты не являются основанием для включения оговорки в аудиторское заключение.

3. Состав и структура аудиторского заключения. Порядок его представления.

Аудиторское заключение является результатом проведения аудита бух. фин. отчетности и неотъемлемым элементом годовой бух. отчётности для организаций, подлежащих обязательному аудиту.

Элементы аудиторского заключения:

1. наименование

2. адресат

3. сведения об аудиторе в т.ч.

- организационно-правовая форма

- наименование для юридического лица, ФИО – для физ. лица

- местонахождение

- номер и дата свидетельства о государственной регистрации

- номер и дата выдачи лицензии, срок действия лицензии

- выдавший орган

- членство в аккредитованных профессиональных объединениях

4. сведения об аудируемом лице:

- организационно-правовая форма

- наименование

- местонахождение

- номер и дата свидетельства о государственной регистрации

5. вводная часть

6. часть, описывающая объём аудита – аналитическая

7. итоговая часть – содержащая мнение аудитора

8. дата аудиторского заключения

9. подпись

В вводной части должны быть раскрыты:

1) период, за который проводится аудиторская проверка;

2) перечень проверенной фин. отчётности с указанием отчетного периода и ее состава;

3) цель проверки;

4) обязанности аудитора по договору;

5) заявление аудитора о том, что ответственность за ведение бух. учета и подготовки отчетности и ее представление несет аудируемое лицо, а ответственность аудитора состоит в выражении мнения о достоверности этой фин. отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бух. учета законодательству РФ на основании результатов проведенной проверки.

В части, описывающей объем аудита, указаны:

1) нормативная база аудиторской проверки;

2) объём аудита, под которым понимается способность выполнить процедуры аудита, необходимые в соответствии с условиями проверки, исходя из уровня существенности и аудиторского риска.

В данной части должно быть указано, каким методом проводился аудит: выборочным или сплошным.

При описании аудиторских процедур должна быть дана характеристика особенности проведения. Обязательно в части описывающей объем аудита указывают заявление аудитора относительно того, что получены достаточные доказательства для формирования и выражения аудиторского мнения.

В части, содержащей мнение аудитора, должны быть четко указаны основные принципы и методы ведения бухгалтерского учёта и подготовки отчетности согласно нормативно-правовой базы бух. учета. Кроме того, в организации могут быть дополнительные требования, в соответствии с которыми аудитор также должен выразить свое мнение. Далее формулируется мнение аудитора о достоверности бух.фин. отчетности.

Дата, указанная в аудиторском заключении должна соответствовать дате завершения аудита, что подтверждает то, что аудитор учёл влияние на фин. отчетность событий, которые произошли с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудиторской организации или уполномоченным лицом. Если аудит проводился индивидуальным аудитором, то заключение подписывается только им.

К аудиторскому заключению прилагается фин. отчётность, проверка которой была проведена, которая обязательно должна быть с датой, подписью, печатью аудируемого лица.

Аудиторское заключение и отчётность должны быть скреплены в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, скреплены печатью аудитора с указанием общего количества в пакете документов.

Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованным с аудируемым лицом, при этом каждая из сторон должна получить не менее чем по одному первому экземпляру.

Аудиторское заключение должно быть предоставлено в установленные договором сроки.

4. Отражение в аудиторском заключении событий после отчетной даты

При подготовке аудиторского заключения необходимо учитывать требования ФП (С) АД №10 «События после отчётной даты». Согласно требованиям стандарта, аудитор должен убедиться, что все существенные факты, которые произошли с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, имеющие существенное значение рассмотрены, оценены и проверены. Аудитор должен оценить допущения непрерывности деятельности экон. субъекта, а также должен оценить неопределенные обстоятельства, которые являются результатом его предшествующей деятельности и могут оказать в дальнейшем существенное влияние на фин. положение. К неопределенным обстоятельствам относятся незаконные судебные процессы, разногласия с налоговыми органами, гарантии качества продукции, гарантии по выполнению обязательств с 3-ми лицами.

Неопределенные обстоятельства должны быть определены в аудиторском заключении и в отчете аудитора.

Для определения ответственности аудитора все события делятся на 3 группы:

1. события, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения.

2. событие, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты предоставления его пользователям бух. отчётности.

3. события, обнаруженные после предоставления отчётности пользователям бух. фин. отчётности.

При обнаружении фактов, обстоятельств, которые могут существенно повлиять на БФО, которые произошли после подписания отчетности, но до даты подписания аудиторского заключения, аудитор должен выполнить необходимые процедуры, изучить возможные последствия этих событий и если необходимо, потребовать внесения корректировок в отчетности или соответствующего раскрытия информации. Данные процедуры выполняют в дополнение к основным, которые направлены на сбор аудиторских доказательств. Такие процедуры должны быть выполнены как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения, и они могут включать:

- анализ методов, осуществляемых руководством организации для оценки событий после отчетной даты и установления влияния их на отчетность;

- анализ протоколов собраний акционеров, заседаний Совета директоров, актов ревизий и других документов, которые направлены на изучение службы внутреннего аудита и его роли в системе управления;

- анализ последней промежуточной фин. отчетности текущего периода, смет, прогнозов;

- направление запросов юристам;

- направление запросов руководству

- и др.

В течение периода с даты подписания аудиторского заключения ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на БФО несет руководство аудируемого лица. Аудитор не обязан осуществлять какие-либо процедуры в отношении проверенной им отчетности после даты подписания аудиторского заключения. Если аудитору становится известно о фактах, которые могут существенно повлиять на фин. отчетность, задача аудитора определить есть ли необходимость изменения отчетности и обсудить этот вопрос с руководством экон. субъекта. Если руководство вносит изменение в отчетность, то аудитор должен осуществить дополнительные и предоставить руководству новое аудиторское заключение, которое должно быть дотировано, не ранее даты подписания измененной отчетности. Если руководство не вносит изменений в отчетность, а, по мнению аудитора, они необходимы, при этом аудиторское заключение еще не предоставлено аудируемому лицу, то аудитор должен в заключении выразить мнение с оговоркой или отрицательное мнение. Если заключение передано аудируемому лицу, а затем произошли события, которые, по мнению аудитора, требуют изменения отчетности, то аудитор должен предупредить руководство экон. субъекта о том, что фин. отчетность и аудиторское заключение по ней нельзя передавать пользователям. Если в последствии отчетность все-таки будет передана пользователям, то аудитор должен предпринять меры в соответствии с законодательством, чтобы пользователи не полагались на эту отчетность.

После представления пользователям фин. отчетности аудиторского заключения аудитор не несет обязательств, касающихся направления запросов по данной фин. отчетности. Если становится известно о каком-либо факте, который существовал на дату подписания аудиторского заключения и может повлиять на мнение аудитора, аудитору необходимо рассмотреть вопрос об изменении отчетности, обсудить его с руководством и продолжить проверку. Если руководство решает изменить отчетность, то аудитор должен проверить полноту действий руководства, направленных на информирование получателей отчетности и заключения по сложившейся ситуации и предоставить новое аудиторское заключение по пересмотренной отчетности. Если руководство не предпринимает мер по информированию пользователей отчетности по сложившейся ситуации и не пересматривает отчетность, а, по мнению аудитора, это необходимо, аудитор должен уведомить, что он предпримет самостоятельно все необходимые меры по информированию 3х лиц. Пересматривать отчетность в такой ситуации не целесообразно, если приближается дата представления фин. отчетности за следующий период, при условии, что в ней информация будет раскрыта правильно.

Тема 7: Аудит денежных средств и фин. вложений

План

1) Аудит кассовых операций

2) Аудит операций по расчетному счету

1. Аудит кассовых операций

Необходимость и значимость аудита кассовых операций заключается в том, что денежные средства являются наиболее подвижными и быстрореализуемыми активами организации. Операции с наличными деньгами носят массовый характер. Подвижность денежных средств и массовость хоз. операций делают учет кассовых операций наиболее уязвимыми с точки зрения подверженности различным нарушениям и злоупотреблениям.

Целью аудита кассовых операций является установление соответствия применяемой методики учета операций по движению наличных денежных средств в проверяемом периоде нормативным документам для формирования мнения о достоверности бух. отчетности в части наличных денежных средств во всех существенных аспектах.

Основные задачи: проверки кассовых операций:

1. выявление условий хранения денежных средств;

2. проверка сохранности наличных денег в кассе;

3. контроль за соблюдением законности и правильности использования денежной наличности.

Основные источники информации: кассовая книга; отчеты кассира с приложенными первичными документами, приходно-кассовыми ордерами, расходно-кассовыми ордерами, расчетно-платежными ведомостями, платежными ведомостями, квитанциями и пр.; журналы регистрации приходно-кассовых ордеров, расходно-кассовых ордеров; журналы регистрации депонентов; авансовые отчеты; чековые денежные книжки: акты инвентаризации наличных денежных средств; инвентаризационные описи ценных бумаг и бланков строгой отчетности; регистры синтетического учета (журнал-ордер №1 или заменяющая его машинограмма); Главная книга; отчетность; положение об учетной политике.

Так как операции носят массовый характер, то участок проверки является наиболее трудоемким, при этом применение достаточно простых аудиторских процедур позволяет привлекать к проверки ассистентов.

Кассовые операции целесообразно проверять сплошным методом.

Рекомендуется следующая последовательность проверки:

1) инвентаризация кассы и обследование условий хранения денежных средств;

2) проверка правильности документального оформления операций;

3) проверка полноты и своевременности оприходования наличных денежных средств;

4) проверка правильности списания денежных средств в расход;

5) проверка соблюдения кассовой и финансовой дисциплины;

6) проверка правильности синтетического учета и отражения операций на счетах бух. учета;

7) оформление результатов проверки.

Основным нормативным документом, регулирующим порядок хранения, расхождения и учета денежных средств в кассе является Письмо ЦБ РФ от 28.09.1993 г. № 40 и Положение ЦБ РФ от 05.01.1998 г. № 14п «О правилах организации наличного денежного обращения на территории РФ».

На предварительном этапе при подготовке общего плана и программы проверки аудитор оценивает состояние внутреннего контроля за движением и сохранностью денежных средств в кассе.

Признаками отсутствия или не достаточно налаженной системы внутреннего контроля за операциями в кассе являются:

1. отсутствие налаженной системы подготовки к проведению инвентаризации;

2. отсутствие системы проведения внезапных инвентаризаций кассы обязательно с полным полистным пересчетом, находящихся в ней денежных средств и других ценностей;

3. наличие признаков формальных инвентаризаций или неизменный состав комиссии, отсутствие прилагаемых рабочих записей, установление в ней конкретных дат проведения инвентаризации;

4. возможность подписи ПКО и РКО другими лицами, кроме руководителя и главного бухгалтера;

5. отсутствие договора о полной материальной ответственности и др.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций несут руководитель, главных бухгалтер, кассиры. Поэтому опрашивают каждого из них. По результатам опросов определяют наиболее уязвимые участки учета, планируют состав аудиторских процедур, устанавливают особенности учета кассовых операций в организации.

Непосредственно проверку начинают с инвентаризации кассы, которую проводят в присутствии кассира и главного бухгалтера. Аудитор может предоставить право проведения инвентаризации самой организации, а сам наблюдать за ее проведением.

Порядок проведения инвентаризации

Далее аудитор устанавливает применение унифицированных форм первичной документации и полноту заполнения всех реквизитов. Документы должны быть четко оформлены, подчистки и исправления не допускаются.

При просмотре первичных документов может быть обнаружено повторное их использование, что устанавливается наличием следов прежних подшивок, несоответствие дат и т.д.

При проверке ПД устанавливается применение соответствующих унифицированных форм, полнота и четкость заполнения реквизитов и внутреннего содержания, наличие и подлинность подписей должностных лиц и получателей денег.

Одновременно с проведением инвентаризации проверяют условия хранения денежных средств и обеспеченность сохранности денег при доставке из банка, выясняют порядок хранения ключей от сейфа, проверяют соблюдение установленного лимита хранения денежной наличности.

Если в штате организации не предусмотрен кассир, то его обязанности может выполнять другой работник, при условии обязательного заключения с ним договора о полной материальной ответственности.

Если организации не предоставлен расчет на установление лимита кассы, то он считается нулевым, а не сданная денежная наличность сверхлимитной. При выявлении превышения лимита кассы аудитор должен предупредить о штрафных санкциям. За не соблюдение порядка хранения денежных средств, а также накопление в кассах наличных денег сверх установленного лимита – штраф в 3хкратном размере выявленной сверхлимитной кассовой наличности. На руководителя допустившего такие нарушения – административный штраф в 50-кратном размере.

При проверке полноты и своевременности оприходования денег, полученных из банка в кассу, сопоставляют записи корешка в чеках выписки банка. Чековые книжки, корешки использованных чеков, не использованные чеки хранятся у главного бухгалтера. Испорченные чеки должны быть аннулированы и подклеены к корешкам чеков.

При проверке целевого использования устанавливают соответствие целей снятия денег с расчетного счета и их фактического использования. Законодательством не предусмотрена ответственность за не целевое использование денежных средств, но коммерческие банки могут предъявить свои требования.

При проверке полноты оприходования выручки от продаж продукции (работ, услуг) сверяют записи в отчете кассира, в кассовой книге, в приходно-кассовых ордерах и накладных, квитанциях и других документах по реализации.

Следует обратить внимание на соблюдение ограничения расчета наличными, который установлен в размере 100 тыс. руб. по одной сделки. За его не соблюдение предусмотрен штраф в 2-х кратном размере произведенного платежа к юридическому лицу, совершившему платеж в адрес другого юридического лица.

При проверке расходования наличных денег из кассы проверяют, чтобы все выводы были персонифицированы, имелась соответствующая подпись получателя с расшифровкой, паспортные данные. В случае выдачи денег по доверенности ее прикладывают к расходно-кассовому ордеру и делают соответствующую запись.

При проверке выдачи денег подотчетным лицам устанавливают соблюдение сроков отчетности подотчетного лица.

Важное значение имеет взаимосверка оборотов в регистрах соответствующих корреспондирующих счетов со счетом 50. Кредитовый оборот по журналу-ордеру № 1 сверяют с дебетом счета 51 в ведомости № 2, дебетом счета 55 в ведомости № 25, по счету 70 в ведомости № 59, по счету 71 в журнале-ордере № 7. Аналитическую проверку проводят по дебету.

Правильность оборотов и остатков по счету 50 за проверяемый период устанавливают сравнением данных последнего месяца в кассовой книге, в журнале-ордере № 1, Главной книге, балансе.

Кроме наличных денежных средств в кассе могут храниться денежные документы (путевки в санатории, дома отдыха, проездные билеты, почтовые марки и т.д.). При их проверке устанавливают организацию аналитического учета по каждому виду денежных документов отдельно, правильность учета, т.е. поступление и списание должно быть оформлено соответственно ПКО и РКО, отражено в книге по движению денежных документов, на основании которой кассир составляет отчет по движению денежных документов и сдает его в бухгалтерию и соответствие корреспонденции счетов.

Виды злоупотреблений и нарушений по ведению кассовых операций

1. Прямое хищение денежных средств

а) ничем не замаскированное

б) замаскированное документами и расписками. Такие нарушения, как правило, являются следствием неправильного подбора кассира, неправильного и нерегулярного проведения проверок кассы. Такие нарушения выявляются при инвентаризации.

2. Не оприходование и присвоение денег поступивших: а) из банка; б) от разных лиц и организаций по ПКО; в) от других организаций по доверенности. Не оприходование денег по кассе связано со списанием полученных сумм непосредственно на расходы и сокрытие приходных операций. Такие нарушения выявляются взаимной сверкой операций по кассе и банку. При этом сверяют данные ПКО, кассовой книги, корешков, чеков, выписок банка за определенную дату. Для установления полноты поступления выписок сверяют записи предприятия с подлинными данными банка, а также последовательно проверяют выписки.

Не оприходование денег, полученных по приходным ордерам в счет оплаты услуг, погашения задолженности вскрывается при анализе не погашенной задолженности. Наиболее распространенно не оприходование платежей, поступивших от увольняющихся лиц. Поэтому тщательно проверяют случаи, когда числится задолженность за выбывшим сотрудником.

Присвоение денег, полученных по ПКО, возможно при отсутствии или не полной регистрации ПКО, выдачи их на руки плательщикам до оплаты, не своевременной сверки и взыскании задолженности.

Для проверки не оприходования денег, поступивших от других организаций по доверенностям, изучают порядок выдачи доверенностей, их регистрацию и использование.

3. Излишнее списание денег по кассе

а) повторное использование документов

б) неправильный подсчет итогов в кассовых документах и отчетах

в) списание без оснований по подложным документам

г) подлоги законно оформленных документов с увеличением суммы

При проверке повторного списания суммы просматривают и сверяют кассовые отчеты и их приложения. Для исключения повторного предъявления документы должны быть отмечены соответствующим штампом или подписью.

При обнаружении следов прежних подшивок, подчисток и подобных нарушений проводят встречную сверку документов или передают их на экспертизу.

Арифметические ошибки устанавливают счетной проверкой, они возможны при отсутствии должного контроля со стороны лиц, подписавших документы.

Списание суммы без оснований возможно при нарушениях порядка приема отчета кассира.

4. Присвоение сумм законно начисленных разным лицам и организациям. Присвоение начисленной зарплаты и депонированных сумм возможно при выбытии сотрудника до их получения. При проверке устанавливают подлинность подписей получателя денег, проводят опрос.

Для совершения нарушений привлекательна оплата через кассу задолженности по истечении срока исковой давности или накануне этого, т.к. по существу эти суммы не имеют владельца. Для установления нарушения проводят взаимосверку с получателем.

5. Расчеты наличными денежными средствами сверхустановленного предела.

6. Расчеты с населением наличными денежными средствами за готовую продукцию (товары, услуги) без кассового аппарата или без его регистрации.

7. Неправильная корреспонденция счетов.

При изучении нарушений и злоупотреблений разрабатываются мероприятия для их устранения (см. практику).

2. Аудит операций по расчетному счету

Целью проверки является установление правильности организации учета операций по расчетному счету и соблюдение действующего законодательства.

Задачи:

1. установить количество открытых расчетных счетов;

2. проверить законность совершения хоз. операций по счетам;

3. определить обоснованность операций по поступлению и списанию средств со счетов банка;

4. проверить правильность отражения операций на счетах бух. учета;

5. оценить состояние расчетно-платежной дисциплины.

Источники информации: Положение об учетной политики, договора банковского счета, выписки банка с приложенными ПД, бланки денежных чеков на снятие денег с расчетного счета, журнал-ордер № 2 или заменяющий его документ, Главная книга, бух. баланс.

До начала документальной проверки путем устного или письменного тестирования оценивают состояние внутреннего контроля и системы учета операций по расчетному счету. Далее разрабатывают план и программу проверки. По Приказу об учетной политике аудитор знакомится с рабочим планом счетов, с формой бух. учета и перечнем регистров учета по учету операций по расчетному счету, документооборотом, перечнем лиц, имеющих право подписи денежных и расчетных документов. Затем выясняют количество открытых расчетных счетов и устанавливают сведения о них. Эти данные необходимы для проверки наличия выписок банка по всем счетам и регистров синтетического учета. Далее аудитор определяет юридические основы взаимоотношений организации и банков, устанавливает соответствие договоров Гражданскому Кодексу РФ. Далее сверяют остатки по счетам в выписках банка, регистрах бух. учета и отчетности.

Используя приемы чтения документов, взаимосверки, счетной проверки устанавливают:

- соответствие сумм в выписках банка и приложенных к ним ПД;

- правильность и полноту зачисления наличных денег, сданных в банк из кассы;

- наличие штампов банка на ПД и приложенных к ним выписках; в случае их отсутствия проводится встречная проверка с документами банка;

- обоснованность перечисления денежных средств, т.е. наличие соответствующих договоров, счетов и др.;

- полноту и достоверность выписок банка и приложенных к ним документов. Так остаток денежных средств в выписке банка должен соответствовать остатку на начало периода в следующей выписке.

- правильность составления бух. проводок по банковским операциям

Основные нарушения:

1. Присвоение наличных денег при их получении с расчетного счета. Выявляется проверкой подлинности выписок банка и их сверкой с корешками чековой книжки, журналом-ордером и Главной книгой. Для предупреждения таких нарушений нельзя выписывать чеки на предъявителя, с тем, чтобы оградить снятие денег другим лицом.

2. Неполное отражение в учете операций по расчетному счету. Суть такого нарушения заключается в том, что полученная в банке сумма наличных денег не отражается в учете и одновременно не отражается поступление выручки, дебиторской задолженности на равную сумму. В этом случае сальдо по счету не изменяется. Неполное отражение операций выявляется сверкой оборотов по расчетному счету с оборотами в записях банка, сверкой каждой позиции подлинных банковских выписок с соответствующими записями в бух. учете организации. При проверке перечисления сумм прочим дебиторам и кредиторам устанавливают наличие оснований нарядов, договоров, актов и т.д.

3. Использование денежных средств с расчетного счета в личных целях. Для установления такого нарушения необходимо знать характер платежа. Так, возможна оплата со счета организации персональных штрафов, работ и услуг неслужебного характера.

4. Неправильный подсчет итогов в учетных регистрах. Для его предупреждения необходимо вести параллельную нумерацию позиций выписки банка и приложенных к ней ПД, а также повторно подсчитывать итоги для их проверки (возможно, другим работником).

5. Неправильная котировка операций. Для предупреждения нарушения необходимо использовать типовую корреспонденцию счетов и проводить сверку записей по расчетному счету в банке с основаниями, приложенных к выписке.

6. Перечисление средств поставщикам с искажением текста оплачиваемых счетов или подменой копий в выписках банка. Для выявления и предупреждения необходимо: а) проводить сверку с поставщиками, сопоставляя платежи с основными для их совершения; б) повышать требования к оформлению документов; в) требовать перечисления конкретных предметов купли-продажи.

Тема 8: Аудит расчетов

План

1) Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками

2) Аудит расчетов с покупателями и заказчиками

3) Аудит расчетов с подотчетными лицами

4) Аудит расчетов с бюджетом

5) Аудит расчетов с работниками организации по прочим операциям

6) Аудит кредитных операций

7) Аудит расчетов с учредителями

8) Аудит расчетов с разными дебиторами и кредиторами

1. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками

Основная цель проверки – установить правильность ведения расчетов с поставщиками и подрядчиками за ТМЦ, принятые, выполненные работы и оказанные услуги и подтвердить достоверность числящейся задолженности.

В ходе аудита проверяют: 1) правильность оформления ПД с целью подтверждения обоснованности возникновения задолженности; 2) своевременность погашения и правильность отражения на счетах бух. учета кредиторской задолженности; 3) правильность корреспонденции счетов.

Источники информации: Положение об учетной политике; договоры на поставку ТМЦ, оказание услуг, выполнение работ; накладные; счета-фактуры поставщиков; журналы регистрации счетов-фактур; книга покупок; журналы регистрации доверенностей на поставку ТМЦ; акты сверки расчетов; протоколы зачета взаимных требований; акты инвентаризации; копии платежных документов; учетные регистры по счету 60; Главная книга; отчетность.

Для определения направлений проверки и областей, требующих более глубокого изучения, предварительно устанавливают наличие необходимой нормативной базы, перечень заполняемых документов, особенности учета. Путем тестирования определяют соответствие учета необходимым требованиям.

Для сбора аудиторских доказательств применяют: экономико-правовую экспертизу договоров, инвентаризацию фин. обязательств, проверку документов, полученных от 3-х лиц, логический анализ, устный опрос, приемы фактического и документального контроля.

Документальную проверку начинают с изучения договоров, при этом помимо соблюдения формы договора, проверяют полноту и своевременность исполнения обязательств. Устанавливается наличие договора, правильность оформления, дата возникновения и причина задолженности. Проверку проводят выборочно. В состав выборки, как правило, включают те операции, которые осуществляются систематически или носят существенный характер.

При изучении счетов-фактур следует помнить, что это документ, который служит основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров, имущественных прав агента, который осуществляет реализацию товаров, имущественных прав, сумм НДС к вычету.

Таким образом, от правильности оформления счет-фактуры напрямую зависит возможность принятия к вычету суммы НДС.

При проверке расчетов по каждому поставщику и подрядчику анализируют наличие задолженности, дату возникновения, правильность применения цен на ценах, полноту и своевременность оприходования полученных ценностей, правильность оприходования НДС. Если есть просроченная задолженность, то устанавливают причины ее возникновения. По согласию организации можно проводить взаимозачеты задолженности, которые должны быть подтверждены соответствующими актами.

Особо проверяют операции по товарам в пути и неотфактурованным поставкам. Предварительно уточняют, не числятся ли по счету 76 данные операции. Затем у поставщиков требуют счета-фактуры или устанавливают причины их отсутствия. Неотфактурованные поставки в учете должны числиться обособленно, а по мере поступления документов записи сторнируются и производятся на основании поступивших документов.

Операции по оплате счетов поставщиков и подрядчиков проверяют сопоставлением данных по счету 60 с записями по счетам 50,51,52.

При проверке расчетов с подрядчиками устанавливают обеспечение объекта строительства источником финансирования, наличие договоров, проекта, сметной документации, актов приемки выполненных работ, счет-фактур, соответствие фактического объема выполненных работ документам. При этом возможно привлечение экспертов.

Особое внимание уделяется операциям с использованием векселей. Следует помнить, что в учете они должны быть отражены на отдельном субсчете к счету 60. Кроме того, на отдельном аналитическом счете должны учитываться авансы выданные. Проверяя данные операции, устанавливают обоснованность выдачи авансов, реальность числящейся задолженности, правильность отражения операций в учете.

Анализируя ведение аналитического учета, следует помнить, что он должен быть организован по каждому предъявленному счету, а при плановых платежах – по каждому поставщику в отдельности в реестрах.

Кредитовые записи по счету 60 сверяют с дебетовыми записями по счетам 08, 10, 15, 19, 20, 41.

Дебетовые записи по счету 60 сверяют с кредитовыми записями по счетам 50,51,52,55,62,76.

Данные синтетического учета должны быть подтверждены данными аналитического учета. Итоговые записи по счету 60 сверяются с Главной книгой и отчетностью.

2. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками

Основная цель проверки – установление правильности ведения учета расчетов с покупателями и заказчиками за реализованную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

В ходе проверки решаются следующие задачи: 1) проверка правильности оформления ПД с целью подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности; 2) подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бух. учета дебиторской задолженности.

Источники информации: учетная политика, договоры, накладные, счета-фактуры, акты сверки расчетов, протоколы о зачете взаимных требований, акты инвентаризации расчетов, векселя, копии платежных документов, книга продаж, учетные регистры по счету 62, Главная книга, бух. отчетность.

В целом проверку проводят аналогично проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками.

3. Аудит расчетов с подотчетными лицами

Цель проверки: установление правильности ведения учета расчетов с подотчетными лицами, подтверждение достоверности данных операций и определение их влияния на бух. отчетность.

Источники информации: учетная политика; авансовые отчеты; журналы регистрации авансовых отчетов; приказы; список лиц, которым разрешено брать деньги подотчет; сметы представительских расходов; приказы об утверждении смет представительских расходов; журнал-ордер №7; Главная книга; отчетность.

Аудит расчетов с подотчетными лицами связан с проверкой кассовых операций, поэтому такую проверку рекомендуется проводить параллельно.

На предварительном этапе проводят оценку системы бух. учета и внутреннего контроля. Для чего осуществляют тестирование по следующим вопросам: 1) наличие списка подотчетных лиц; 2) порядок лимитирования авансов; 3) выдают ли деньги подотчет при наличии непогашенной задолженности; 4) допускается ли оплата через подотчетных лиц расходов, которые могли бы быть оплачены через кассу; 5) наличие подписи руководителя на авансовых отчетах; 6) своевременность отчетности подотчетными лицами; 7) своевременность отражения в учете операций и др.

Необходимо определить метод: сплошной или выборочный. Условием применения выборочного метода является высокая эффективность системы внутреннего контроля по оценке аудитора.

Непосредственно документальную проверку начинают с сопоставления сальдо по счету 71 в регистрах учета, Главной книге и отчетности. Далее устанавливают соответствие оборотов во взаимосвязанных регистрах учета. Одновременно сопоставляют возвращенные суммы с записями в кассовой книге, отчете кассира. Большие суммы остатков свидетельствуют о слабом контроле за состоянием расчетно-платежной дисциплины. Далее приступают к проверки аналитических данных по счету 71 на основании авансовых отчетов и приложенных к ним ПД. Выясняют кому выдан аванс, при этом получатель должен быть работником предприятия.

Для выявления скрытого авансирования работников необходимо выяснить основания и целесообразность выдачи авансов путем проверки заявлений.

При проверке командировочных расходов устанавливают наличие приказа командировочного удостоверения. Проверяя правильность возмещения командировочных расходов, проверяют наличие соответствующих отметок в командировочном удостоверении, устанавливают путем пересчета правильность расчета суточных, квартирных, которые должны быть подтверждены документально, другие расходы должны быть подтверждены чеками.

При установлении своевременности сдачи авансовых отчетов проверяют соответствие дат по РКО, авансовым отчетам и регистрам учета.

Если установлено, что подотчетные суммы числятся за работником сверх установленного срока, то проверяют использование подотчетных сумм, берут письменное объяснение у соответствующих должностных лиц и подотчетного лица.

Своевременно невозвращенные, неиспользованные подотчетные суммы должны быть отнесены на счет 94 и впоследствии возмещены работником.

Организации имеют право оплачивать командировочные сверх установленных норм, но эти суммы не признаются расходами при расчете налога на прибыль и одновременно с суммы превышения установленного предела (лимита) с работника должен быть удержан НДФЛ.

Подотчетные лица должны расходовать полученные суммы только на те цели, которые указаны в авансовом отчете. Это проверяется путем проверки приложенных к отчету оправдательных документов. Если аудитор обнаружил не возврат подотчетных сумм по причине увольнения работника, то он выясняет причины нарушения и проверяет зачисление этой суммы на забалансовый счет 007, на котором она должна числиться в течение 5 лет.

При проверке представительских расходов устанавливают их соответствие утвержденным сметам и подтвержденность оправдательным документам.

Задолженность по расчетам с подотчетными лицами должна быть в учете показана развернуто.

4. Аудит расчетов с бюджетом

Объектом проверки являются налоговые платежи, которые предприятие уплачивает в соответствии с действующим законодательством.

Проверка расчетов с бюджетом достаточно трудоемка и важна как для аудитора, так и для экон. субъекта, т.к. заключение аудитора о правильности расчетов и реальности задолженности налоговые органы могут принять, а могут подставить под сомнение.

В ходе проверке расчетов с бюджетом аудитор должен действовать скорее как консультант, чем ревизор. Указав на ошибки, недостатки, аудитор поможет экон. субъекту избежать фин. санкций, налагаемых налоговыми органами.

Целью аудита расчетов с бюджетом является подтверждение правильности расчетов, полноты и своевременности перечисления в бюджет налогов и других обязательных платежей, а также своевременности, полноты, и правильности составления налоговой декларации.

Основные источники информации:

1. учетная политика

2. отчетность

3. налоговая декларация

4. расчеты по налогам

5. расчеты по начислению заработной платы

6. книга покупок

7. книга продаж

8. журналы учета полученных и выставленных счетов – фактур

9. данные аналитического и синтетического учета по счету 68

10. главная книга.

На начальном этапе целесообразно выяснить по каким налогам и платежам организация ведет расчеты с бюджетом и сопоставить их с требованиями законодательства. Далее проводят ознакомление с результатами предыдущих проверок (аудиторских и налоговых) с целью установления характера допущенных ранее ошибок и проверки их устранения, а также определения объектов наиболее углубленного контроля.

Далее по каждому налогу в отдельности устанавливают:

1. правильность исчисления налогооблагаемой базы

2. правильность применение ставок

3. точность расчета суммы налога

4. обоснованность применения льгот при расчете и уплате налога

5. правильность ведения аналитического и синтетического учета по счету 68

6. полноту и своевременность перечисления платежей

7. правильность составления и своевременное представление расчетов налоговых деклараций

8. правильность отражения в учете начисления и уплаты налога.

В процессе проверки используют такие приемы как сопоставление, пересчет, устный опрос, письменный запрос, прослеживание и др.

Выясняя правильность начисления, полноту и своевременность перечисления налогов, изучают данные по счету 68.

Аналитический учет должен быть организован по каждому налогу в отдельности в разрезе субсчетов.

Особое внимание при проверке уделяют установлению правильности отнесения налогов на соответствующие источники. При проверке своевременности и полноты перечисления в бюджет изучают данные выписок банка и платежные поручения.

Оценивая правильность составления налоговой отчетности, аудиторы устанавливают наличие всех форм, полноту их заполнения, проводят пересчет отдельных показателей, осуществляют взаимосверку показателей отчетности и бух. учета, устанавливают соответствие фактических сроков сдачи деклараций установленным законодательством.

В ходе проверки сверяют остатки по каждому виду налога в журнале-ордере №8 иди заменяющем его документе, Главной книге. Выявленные недостатки регистрируются в рабочей документации, и определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

Аудит расчетов по налогам и сборам проводится как в рамках общего аудита, так и как самостоятельная проверка.

При проверке расчетов по ЕСН изучают данные по счету 69, расчетные ведомости по начислению заработной платы, налоговые декларации и авансовые платежи по ЕСН. Проверка в целом проводится аналогично аудиту расчетов с бюджетом. Особенностью является то, что налогоплательщики делятся на 2 группы: 1) работодатели, осуществляющие выплаты наемным работникам; 2) индивидуальные предприниматели. При этом, если налогоплательщик относится к нескольким категориям, то он признается налогоплательщиком по каждому отдельно взятому основанию.

Особое внимание при проверке обращают на использование средств фонда социального страхования.

5. Аудит расчетов с работниками организации по прочим операциям

При проверке расчетов с работниками организации по прочим операциям изучают данные по счету 73 в разрезе соответствующих счетов по видам операций. Данная проверка направлена на установление реальности и достоверности задолженности работникам по прочим операциям.

По счету 73-1 выясняют: действительно ли были проданы товары в кредит, какие товары и в какой торговой организации они были приобретены, порядок возмещения работникам приобретение в кредит, нет ли случаев продажи товаров ниже рыночной стоимости, порядок удержания НДФЛ с разницей в ценах.

При проверке предоставления займов устанавливают: 1) реальность задолженности по ссудам за работниками, 2) наличие договоров займа, 3) соответствие цели предоставления займа и фактического его использования, 4) источник предоставления займа, 5) порядок начисления процентов по ссудам, 6) порядок погашения предоставленных ссуд или займов работниками, 7) наличие непогашенных задолженностей за работниками при увольнении. Если выданная сумма частично или полностью погашается за счет средств предприятия, то сумма дополнительного дохода подлежит обложению НДФЛ.

Анализируя расчеты по возмещению материального ущерба (счет 73-2) выясняют:

1. Причины возникновения материального ущерба.

2. Обоснованность отнесения недостач на виновных лиц.

3. Правильность выведения и оформления результаты инвентаризации.

4. Факты списания недостач и потерь на издержки производства или фин. результаты. При этом устанавливают обоснованность списания, наличие решения суда, подтверждающего несостоятельность ответчика. В этом случае долг должен учитываться на забалансовом счете 007 в течение 5 лет, а за предприятием остается право ежегодно обращаться в суд для проверки имущественного состояния должника.

5. Устанавливают правильность определения материального ущерба. Не редко применяют оптовые, розничные цены, а согласно правил в воспитательных целях и для последующего предотвращения хищений и злоупотреблений, недостачи необходимо удерживать с виновных лиц по рыночным ценам с отнесением разниц на фин. результаты по мере погашения недостач.

6. Устанавливают порядок организации и осуществления контроля за взысканием непогашенной задолженности по недостачам, при этом проверяют предъявлялись ли гражданские иски в суд, передавались ли дела о растратах и хищениях в следственные органы.

7. Анализируют порядок ведения аналитического учета по счету 73-2.

8. Устанавливают соответствие данные аналитического и синтетического учета.

6. Аудит кредитных операций

Целью аудита расчетов по кредитам и займам является установление правильности ведения расчетов и подтверждение достоверности их отражения в учете и отчетности.

Источники информации: учетная политика; договора о предоставлении кредита, займов; дополнительные соглашения к кредитным договорам; акты сверки расчетов; акты инвентаризации расчетов; выписки банков; платежные документы; договора залогов; договора страхования, не возврата кредита; учетные регистры по счету 66, 67; Главная книга; отчетность.

В ходе проверки устанавливают: 1) реальность и документальность кредитов и займов; 2) правильность оформления кредитных операций; 3) правильность отражения на счетах бух. учета операций по получению и возврату кредитов и займов; 4) целевое использование заемных средств; 5) полноту и своевременность погашения кредитов и займов; 6) оценку остатков по непогашенным кредитам и займам; 7) правильность определения процентов за пользование кредитами банка; 8) порядок их списания за счет соответствующих источников; 9) полноту и своевременность погашения кредитов; 10) правильность оформления займов, полученных от других предприятий и физ. лиц; 11) правильность организации аналитического и синтетического учета по счетам 66, 67; 12) соответствие записей по учету в Главной книге, отчетности; 13) наличие просроченной задолженности и порядок ее отражения в учете.

Для сбора аудиторских доказательств применяют следующие методы: прослеживание, проверку документов, аналитические процедуры и др.

При проверке кредитных договоров устанавливают соблюдение правил их составления, соблюдение правил кредитования, изучают акты проверок проводимых банками, также устанавливают объект кредитования, сроки выдачи и возврата кредита, форму обеспечения обязательств, процентные ставки и порядок их уплаты.

Проверяют правильность предоставления информации об обеспечении кредитов, т.к. нарушениями является включение в состав обеспечения ценностей, не предусмотренных договором, фактически отсутствующих ил не принадлежащих организации.

Для установления целевого использования кредитных средств сравнивают объект кредитования согласно договора и фактическое направление полученных средств согласно выписок банка по счету, договоров поставок, счетов-фактур и других документов.

Проверка своевременности погашения кредитов проводится на основании выписок банка, при этом составляется аналитическая таблица, в которой сверяют даты и суммы погашения и получения кредитов.

При проверке учета займов устанавливают правильность оформления договоров, при этом обращают внимание на установление сроков возврата займов, форму, наличие залога, размер процентов и порядок их уплаты.

Если заимодавцем является физическое лицо, то договор должен быть заверен нотариально.

В ходе проверки организации аналитического и синтетического учета сопоставляют суммы задолженности по всем соответствующим договорам и остатки по соответствующим счетам 66, 67.

Аналитический учет должен быть организован по каждому кредиту или займу в отдельности.

7. Аудит расчетов с учредителями

Проверку проводят по данным счета 75.

Источники информации: учредительные документы; решение Совета директоров, Собрания учредителей; выписки банка; реестры акционеров; акты приемки-передачи ОС; платежные поручения; реестры выплаты дивидендов; ведомость аналитического учета; журнал-ордер №8 или заменяющий его документ; Главная книга; отчетность.

По данным учредительных документов предприятия и учетных регистров по счету 75-1 устанавливают:

1. фактический порядок формирования уставного капитала;

2. размеры вкладов учредителей и своевременность внесения вкладов согласно законодательству.

Уставный капитал объявляется при создании организации на общую сумму (Дт 75-1 Кт 80).

По мере внесения вкладов их отражают по кредиту 75-1 и дебету соответствующих счетов ОС (01), материалов (10), товаров (41), денежных средств (50,51) и т.д.

Поступление взносов учредителей определяется на основании ПД и записей по кредиту 75-1 в корреспонденции с дебетом счетов учета имущества, поступившего в качестве вклада.

Если по окончании первого года с момента регистрации в бух. балансе и соответствующем учетном регистре по счету 75-1 имеется дебетовое сальдо, то требования законодательства по срокам формирования уставного капитала нарушены.

По данным ПКО, выписок банка проверяется полнота и своевременность внесения и оприходования денежных сумм. Иностранная валюта должна быть принята к учету по курсу ЦБ РФ на дату взноса.

Проверяя внесение в качестве вкладов материальных ценностей, ценных бумаг, интеллектуальной собственности и других подобных активов, обращают внимание на документальное подтверждение имущественных прав учредителей на данные активы, также проверяют наличие экспертных заключений, подтверждающих оценку актов приемки-передачи, накладных и прочих документов.

Если в уставный капитал внесены ценные бумаги других эмитентов, то проверяют, чтобы эти ценные бумаги ранее уже обращались на фондовом рынке, а их стоимость на момент взноса не превышала рыночной стоимости.

По данным счета 75-2 проверяют расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками данного предприятия.

При проверке выясняют:

1. обоснованность выплаты дивидендов;

2. соответствие начисленных дивидендов принятому решению, количеству акций.

Решение о выплате дивидендов должно быть принято Собранием акционеров, при этом дивиденды не выплачивают, если: 1) полностью не оплачен уставный капитал; 2) на момент выплаты дивидендов организация имеет признаки несостоятельности (банкротства).

Дивиденды могут быть выплачены денежными средствами иди другим имуществом. Срок выплаты дивидендов устанавливается Уставом или решением Общего Собрания. Если срок не установлен, то он не должен превышать 60 дней со дня принятия решения по выплате дивидендов.

При начислении дивидендов должен быть удержан НДФЛ.

Проверяя корреспонденцию счетов, анализируют данные по счету 70, если акционер является работником организации.

Аналитический учет должен быть организован по каждому учредителю, кроме акционеров, собственников акций на предъявителя.

8. Аудит расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Цель аудита расчетов с разными дебиторами и кредиторами: установление правильности учета полноты и своевременности осуществления расчетов организации с различными дебиторами и кредиторами и их соответствие законодательным нормам.

Источники информации: учетная политика, договора выполнения работ, оказания услуг, акты сверки расчетов, акты инвентаризации, копии платежных документов, регистры аналитического и синтетического учета, Главная книга, отчетность.

В первую очередь, устанавливают обоснованность использования счета 76 для расчетов. На счете 76 учитывают расчеты по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по депонированным сумам заработной платы, с квартиросъемщиками, по расчетам с работниками организации, по суммам, удержанным из заработной платы в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов и др.

Как и по другим счетам расчетов рекомендуется провести инвентаризацию, установить суммы задолженности, причины, сроки возникновения, реальность получения, а также меры, применяемые для погашения или взыскивания задолженности. Далее проводят сверку с дебиторами, за которыми числятся значительные суммы задолженности. В первую очередь, взаимосверку проводят с торговыми и снабженческими организациями. Особо изучают невостребованную кредиторскую задолженность, также устанавливают правильность отражения дебиторской и кредиторской задолженности в балансе.

При проверке расчетов по имущественному и личному страхованию анализируют данные по счету 76-1, к которому могут быть открыты аналитические счета отдельно по имущественному и личному страхованию.

При проверке анализируют: 1) правильность определения базы для начисления страховых взносов или создания страхового резерва; 2) правильность применения норм отчислений; 3) своевременность начисления, перечисления и правильность использования страхового возмещения или страхового резерва при наступлении страхового случая; 4) правильность документального оформления, т.е. наличие страхового полиса, расчетно-платежных документов; 5) правильность корреспонденции счетов; 6) соответствие данных аналитического и синтетического учета.

Если страхование имущества организации является обязательным, т начисление страховых платежей должно быть отнесено на затраты производства. Если добровольным – то на прочие расходы.

Особое внимание уделяется расчетам по претензиям (76-2). На данном субсчете должны учитываться расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным или присужденным штрафам, пеням, неустойкам.

Аудиторы проверяют:

1. обоснованность, своевременность предъявления претензий и правильность документального оформления. Претензии должны быть предъявлены в письменной форме с приложением необходимых документов. Несоблюдение сроков предъявления претензий может быть использовано для сокрытия фактов хищения материальных ценностей, т.к. при отказе в удовлетворении претензий суммы списываются на издержки производства. При полном или частичном отказе в удовлетворении претензий или неполучении в срок ответа на претензию заявитель вправе предъявить иск в Арбитражный суд;
2. обоснованность претензий, предъявленных к предприятию. В случаях удовлетворения претензий проверяют проводилось ли административное расследование для установления виновных лиц и возместили ли они причиненный материальный ущерб.
3. правильность корреспонденции счетов и ведения аналитического учета, который должен быть организован по каждому дебитору и претензии в отдельности;
4. соответствие данных аналитического учета записям в журнале-ордере № 8, Главной книге и балансе.

Также по счету 76 проверяют: 1) правильность и обоснованность удержаний по исполнительным листам и своевременность перечисления удержанных сумм получателей; 2) правильность расчетов с квартиросъемщиками и лицами за пользование общежитиями, гостиницами, коммунальными услугами; 3) правильность выдачи депонированной заработной платы и зачисления ее по истечении срока исковой давности в доход организации; 4) своевременность и полноту поступления взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях, детских садах; 5) правильность корреспонденции счетов по счету 76; 6) правильность ведения аналитического учета; 7) соответствие записей аналитического учета по счету 76 записям в журнале -ордере № 8, Главной книге, балансе.

Тема 9: Аудит ОС и НМА

План

1) Задачи проверки ОС, порядок проведения и основные источники информации

2) Проверка условий хранения, наличия и сохранности ОС

3) Аудит движения ОС

4) Проверка правильности начисления амортизации

5) Аудит учета затрат на ремонт ОС

6) Аудит НМА

1. Задачи проверки ОС, порядок проведения и основные источники информации

Целью аудита ОС является выражение обоснованного мнения о достоверности и полноте информации об ОС, отраженной в БФО, а также установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций с ОС в соответствии с действующим законодательством.

Задачи: 1) изучение условий хранения, эксплуатации ОС, их состава и структуры; 2) установление правильности и своевременности оформления операций по движению ОС; 3) подтверждение правильности расчета амортизации и отражение ее в учете; 4) установление объемов выполненных ремонтов ОС и правомерности отражения ремонта в учете; 5) подтверждение итогов переоценки ОС; 6) оценка качества инвентаризации ОС; 7) оценка эффективности использования ОС.

Источники информации: акты приемки-передачи ОС, накладные на внутреннее перемещение, акты приема-сдачи ОС, акты на перевод животных, акты ввода в эксплуатацию объектов ОС, акты ликвидации ОС, счета-фактуры, инвентарные карточки учета ОС, инвентарный список ОС, карточки движения ОС, ведомости начисления амортизации, расчеты бухгалтерии, наряды на выполнение ремонтных работ и другие документы, журнал-ордер №13,10 или заменяющий его документ, Главная книга, отчетность.

Проверку начинают с оценки условий хранения и сохранности ОС. Далее изучают целесообразность, законность приобретения, выявляют полноту, своевременность и правильность оприходования поступивших объектов. Изучают операции по выбытию и списанию ОС, порядок начисления и отнесения на соответствующие счета амортизационных отчислений. Затем устанавливают соответствие данных бух. учета и отчетности. Проверка завершается анализом эффективности использования ОС.

2. Проверка условий хранения, наличия и сохранности ОС

При проверке сохранности ОС и соблюдения условий их хранения устанавливают порядок закрепления объектов за материально-ответственными лицами, наличие охраны, условия хранения. Для этого осматривают производственные помещения, проводят опрос. Для более полной проверки изучают данные по инвентарным карточкам, описям, спискам и устанавливают наличие ОС по отдельным классификационным группам и местам хранения или нахождения. Также проверяют наличие инвентарных номеров, технической документации, соответствие сроков поступления и оприходования объектов на баланс организации.

Отдельно проверяют полноту и своевременность проведения инвентаризации ОС, правильность документального оформления результатов и соблюдение порядка их рассмотрения. Для этого изучают инвентаризационные описи, приложенные к ним сличительные ведомости, протоколы заседаний инвентаризационных комиссий и прочие документы.

Если необходимо аудиторы проводят выборочную инвентаризацию.

Сроки инвентаризации и порядок проведения.

Отдельно выясняют порядок проверки объектов ОС, которые находятся за пределами организации. При проверке обеспечения условий сохранности анализируют порядок хранения неиспользуемых объектов, проверяют качественное состояние данных объектов, устанавливают причины не использования и простоев, рассматривают возможность продажи излишних или ненужных объектов.

По выявленным фактам расхождений составляют акт.

3. Аудит движения ОС

При проверке необходимо получить подтверждение надлежащего оформления прав собственности организации на объекты ОС. Должны быть предоставлены договоры на создание, приобретение, передачу объектов ОС. В отдельных случаях- свидетельство о регистрации сделок в соответствии с законодательством. Поступление объектов ОС должно быть проведено с точки зрения: 1) целесообразности; 2) законности; 3) экономической обоснованности; 4) правильности отражения операций в учете.

Проверка типичных операций проводится выборочно, а не типичных – сплошным методом. По поступившим объектам ОС проверяют правильность формирования первоначальной стоимости. Полноту и своевременность оприходования и зачисления на баланс устанавливают сопоставлением записей ПД и регистров аналитического, синтетического учета по счетам 01, 08, 60 и др., а также встречной проверкой аналогичных записей у поставщиков. Если ОС приобретено за плату, нужно проверить правильность отражения НДС в документах на счетах учета:

- выделен ли НДС в договоре

- в ПД поставщиков

- в платежных документах организации

- есть ли счет-фактура

- для каких целей приобретено ОС, т.к. это влияет на отражение НДС.

При проверке безвозмездного поступления ОС должно быть соответствующее решение вышестоящей организации, наличие двусторонних актов приема-передачи, оценка технического состояния объекта. Следует проверить своевременность оприходования объектов и их закрепление за материально-ответственные лица.

Особо проверяют приобретение ОС у физ. лиц. Такие операции должны быть оформлены договором купли-продажи с указанием паспортных данных продавца, также следует установить физ. состояние объекта, его реальную стоимость и, если есть, расхождение со стоимостью по документам.

Контроль за внутренним перемещением объектов ОС проводят для установления целесообразности таких операций. При этом сверяют данные накладных на внутреннее перемещение ОС и инвентарных списков. При наличии фактов передачи ОС в индивидуальное пользование без договора следует установить сроки возврата имущества предприятию и предложить руководству взыскать с работника амортизацию за период использования.

При проверке операций по выбытию ОС устанавливают наличие в организации постоянно действующей комиссии по списанию ОС. Далее изучают акты на списание, проверяют их соответствие установленным формам, наличие всех реквизитов, мотивированного заключения комиссии, подписи всех членов комиссии и руководителя. Для проверки обоснованности списания изучают техническое состояние и причины ликвидации объектов, объем выработки, устанавливают фактические и нормативные сроки службы, сумму накопленной амортизации, количество капитальных ремонтов. Отдельно проверяют полноту и своевременность оприходования материальных ценностей, поступивших от ликвидации объектов, путем сверки или встречной проверки актов на списание и накладных на оприходование этих ценностей.

Акты на гибель имущества в результате стихийных бедствий должны быть составлены при участии представительных органов власти и подтверждены документами соответствующих служб. Для установления реальности ущерба проводят опрос соответствующих лиц, сопоставление актов и регистров учета, направляют запросы в соответствующие службы.

При проверке выбытия ОС выясняют правильность начисления НДС. При передаче объектов ОС по договору дарения плательщиком НДС является передающая сторона. Проверяя операции по продаже ОС, устанавливают правильность составления счетов-фактур и их регистрацию в книге продаж. По реализованным ОС изучают обоснованность продажи, правильность определения продажной стоимости, своевременность и полноту произведенного расчета, правильность отражения операций на бух. счетах. Кроме того, устанавливают подвергались ли переоценке ОС, каким способом, имеется ли документальное подтверждение рыночных цен, отражение результатов переоценки в инвентарных карточках, правильность определения результатов в бух. учете.

4. Проверка правильности начисления амортизации

В процессе проверки амортизационных отчислений устанавливают правильность расчетов по отдельным объектам и в целом за отчетный период. В первую очередь, устанавливают правильность отнесения объектов ОС соответствующим группам, выявляют объекты с особыми условиями начисления амортизации:

- с истекшими нормативными сроками эксплуатации

 - на консервации

- объекты, по которым начисление амортизации приостановлено

- объекты непроизводственного назначения

- объекты, используемые по договору аренды

- объекты, переданные в аренду.

Далее устанавливают метод начисления амортизации согласно учетной политике и его соответствие законодательству. Отдельно по объектам устанавливают правильность определения срока полезного использования, правильность расчета суммы амортизационных отчислений, правильность корреспонденции счетов, соответствующее документальное оформление.

При наличии в организации неоформленных актов ввода в действие объектов ОС проверяют начислялась ли по ним амортизация. При поступлении и выбытии в течение проверяемого периода объектов устанавливают соблюдение правила: по объектам, вступившим в эксплуатацию начисление амортизации начинают с первого числа месяца следующего за месяцем поступления, а по выбывшим – с первого числа месяца следующего за месяцем выбытия.

По объектам, стоимостью не более 20 тыс. руб., разрешено их списывать на затраты производства, расходы на продажу по мере их отпуска.

Для проверки правильности распределения амортизационных отчислений устанавливают назначение объектов и соответствующее отнесение амортизации на счета бух. учета.

5. Аудит учета затрат на ремонт ОС

В организации без больших сезонных колебаний в сроках проведения ремонтов применяется прямое включение затрат на ремонт ОС, себестоимость без резервирования отчислений в резерв. В других случаях учетной политикой предусматривается создание резерва на ремонт ОС и одновременно с начислением амортизации производят отчисление в резерв по установленным нормам, которые зависят от нормативной потребности в средствах для проведения капитального и текущего ремонта.

При проверке устанавливают:

1. наличие планов и смет на ремонты

2. наличие актов сдачи-приемки ОС

3. наличие договоров подряда

4. наличие актов технического осмотра объектов ОС

5. правомерность и своевременность составления этих документов

6. соблюдение норма расхода материалов

7. соблюдение расценок по оплате труда рабочих

Для проверки расхода материалов изучают ведомости дефектов на ремонт машин, тракторов и транспортных средств, лимитно-заборные карты и др. документы.

Для проверки начисления оплаты труда просматривают наряды на сдельную работу.

Если учетной политикой принято создание резерва на ремонт ОС, устанавливают правильность его учета на счете 96, не было ли двойного отражения затрат на ремонт. По состоянию на конец года остатков резерва на ремонт ОС не должно быть. Излишки должны быть присоединены к прибыли, а если средств недостаточно, то на сумму превышения затрат должна быть сделана дополнительная проводка.

6. Аудит НМА

Целью аудита операций с НМА является формирование мнения о достоверности и полноте информации о НМА, отраженных в бух. отчетности.

Задачи:

1. изучение состава и структуры НМА;

2. подтверждение права собственности на объекты НМА

3. установление правомерности отражения операций в учете

4. подтверждение правильности начисления амортизации и отражения в учете

5. оценка качества инвентаризации НМА.

Источники информации: учетная политика, договоры, авторские договоры, акты приемки-передачи, карточки учета НМА, ведомости начисления амортизации, учетные регистры по счетам 04, 05, 69, 76, 08 и др., Главная книга, отчетность.

Согласно учетной политике в первую очередь устанавливают:

1. способы начисления амортизации

2. объекты, по которым не производится начисление амортизации

3. формы документов для учета НМА

4. сроки проведения инвентаризации

5. документооборот

6. перечень счетов и субсчетов, используемых для учета НМА

Далее устанавливают соблюдение правил отнесения объектов имущества нематериальным активам согласно ПБУ 14/2000.

Как правило, операции с НМА не многочисленны, что требует их сплошного изучения. Особое внимание уделяют правильности формирования первоначальной стоимости в зависимости от способа поступления НМА на предприятие.

При приобретении НМА за плату НДС отражается на счете 19-2 при условии выделения налога в первичных, расчетных документах и получения счет-фактуры.

Затраты, связанные с приобретением и созданием НМА носят капитальный характер, поэтому до принятия объектов на учет они должны учитываться на счете 08.

Приобретение НМА возможно на основании авторского договора об использовании произведения, лицензионного договора, договора о передачи, учредительного договора.

Создание НМА осуществляется в рамках договора о создании произведения, договора на выполнение НИОКР, договора о создании (передачи) научно-технической продукции.

Аудитору следует провести экономико-правовую экспертизу договоров. Далее проверяют документальное оформление принятия объектов к учету, составление акта приемки-передачи и карточки учета НМА (правильность заполнения реквизитов, срока полезного использования, даты приема к учету, описание объекта).

По амортизационным отчислениям проверяют правильность их расчетов, исходя из способа начисления амортизации и срока полезного использования НМА, который определяется организацией самостоятельно при принятии объекта к учету. Следует помнить, что срок полезного использования НМА должен утверждаться распоряжением или Приказом руководителя. По объектам, по которым не возможно определить срок, он должен быть не более срока деятельности организации.

Согласно учетной политике возможны различные варианты учета амортизации: либо через счет 05, либо путем уменьшения первоначальной стоимости на счете 04.

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

Для осуществления внутреннего контроля за наличием и фактическим существованием объектов НМА в организации должна проводиться инвентаризация на основании Приказа руководителя. По данным инвентаризационных ведомостей устанавливается правильность ведения документации по инвентаризации, обоснованность принятия решений. На основании Приказа руководителя устанавливают обоснованность и своевременность проведения инвентаризации.

Данные синтетического учета по счетам 04, 05 проверяют по журналам-ордерам № 10, 13 и ведомости учета НМА.

Аналитический учет должен быть организован по объектам.

В заключении, используя процедуру прослеживания, проверяют соответствие данных отчетности, Главной книги, регистров синтетического и аналитического учета.