

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«КЕРЧЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ МОРСКОЙ ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ»**

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита

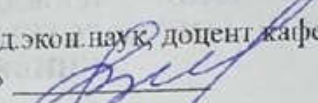
Скоробогатова В.В.

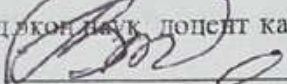
АУДИТ (ЧАСТЬ 2)

Курс лекций
для студентов направления подготовки 38.03.01 «Экономика»,
профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»
очной и заочной форм обучения

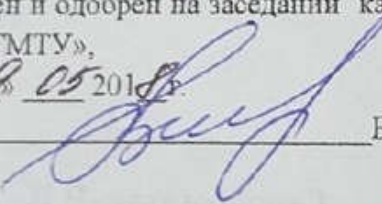
Керчь, 2018

УДК 657.6

Составитель: Скоробогатова В.В., канд.экон.наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВО «КГМУ» 

Рецензент: Рысина В.А., канд.экон.наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВО «КГМУ» 

Курс лекций рассмотрен и одобрен на заседании кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» ФГБОУ ВО «КГМУ»,
протокол № 11 от «29» 05 2018 г.

Зав. кафедрой  В.В.Скоробогатова

Курс лекций утвержден и рекомендован к публикации заседанием Методической комиссии ТФ ФГБОУ ВО «КГМУ»,
протокол № 11 от «3» 06 2018 г.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	4
Тема 10 Внутренний аудит. Его сущность, объекты, субъекты и методические приемы	6
Тема 11 Аудит учредительных документов и учетной политики предприятия.....	13
Тема 12 Аудит капитала организации.....	17
Тема 13 Аудит основных средств.....	21
Тема 14 Аудит материально-производственных запасов	31
Тема 15 Аудит готовой продукции.....	40
Тема 16 Аудит обязательств организаций.....	43
Тема 17 Аудит кредиторской и дебиторской задолженности.....	48
Тема 18 Аудит финансовой отчетности.....	66
Тема 19 Аудит в компьютерной среде.....	77
Список использованной и рекомендуемой литературы.....	80

ВВЕДЕНИЕ

Аудит – это независимая экспертиза состояния бухгалтерского учета, финансовой отчетности и формирование аудитором мнения относительно полноты, законности и достоверности отраженных в них финансово-хозяйственных операций хозяйствующего субъекта. Развитие аудита в РФ обусловило необходимость введения в учебный план такой дисциплины, как «Аудит».

Дисциплина относится к циклу профессиональных дисциплин.

Предшествующими курсами, на которых непосредственно базируется дисциплина «Аудит» являются: «Бухгалтерский учет», «Экономика предприятий (организаций)», «Налоги и налогообложение», «Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия (организации)».

Дисциплина имеет практическую направленность, т.к. усвоение материала осуществляется на примерах, приближенных к практической деятельности предприятий.

Целью изучения учебной дисциплины «Аудит» является овладение общими теоретическими методическими и организационными основами аудита, а также приобретение определенного опыта проведения аудиторской проверки и предоставления, сопутствующих аудиту услуг в конкретной организации.

Основными задачами данной дисциплины являются:

- изучение законодательной нормативной базы в области аудита;
- раскрытие проблем становления и развития аудита в российской федерации;
- изучение организации процесса аудита и его оформление;
- изучение методики проведения аудита по разным направлениям деятельности организации;
- изучения порядка составления аудиторских заключений;
- раскрытие особенностей проведения аудита в условиях функционирования автоматизированной системы обработки экономической информации.

Целью преподавания дисциплины является формирование у студентов теоретических знаний и развитие практических навыков, осознания значимости, места и роли аудита в развитии функций контроля в условиях рыночной экономики, в системе управления экономическим субъектом и принятии управленческих решений.

В результате освоения дисциплины студент должен:

1) ЗНАТЬ:

- основные концепции и подходы к определению аудита, классификации типов, видов аудиторских услуг; (трудовая функция 3.2.2)
- фундаментальные принципы профессиональной этики аудитора; (трудовая функция 3.2.2)
- требования аудиторских стандартов и других нормативных документов, регламентирующих аудиторскую деятельность; (трудовая функция 3.2.2)
- права, обязанности и ответственность аудируемых лиц и аудиторских организаций при осуществлении аудита; (трудовая функция 3.2.1)
- методики планирования, составления программ и проведения аудиторских процедур; (трудовая функция 3.2.2)
- методические приемы оценки уровня существенности, аудиторских рисков и формирования аудиторской выборки;
- основные концепции и подходы к определению отдельных объектов аудиторской проверки;
- требования нормативных документов, регламентирующих правовые, учетные и налоговые аспекты деятельности организации в отношении отдельных объектов аудита; (трудовая функция 3.2.1)
- методические приемы проверки отдельных объектов аудита; (трудовая функция 3.2.2)

- правила применения аудиторских процедур проверки по существу в отношении отдельных объектов аудита, а также оценки принципа непрерывной деятельности организации в процессе аудита; (трудовая функция 3.2.1)

- методические приемы формирования мнения аудитора и правила формирования результатов аудиторской проверки. (трудовая функция 3.2.2)

2) УМЕТЬ:

- понимать аудиторский процесс и характер аудиторских данных; (трудовая функция 3.2.1)

- планировать, организовывать и проводить аудиторскую проверку всех аспектов бухгалтерского учета и отчетности; (трудовая функция 3.2.1)

- организовать и осуществить проверку состояния внутреннего контроля на предприятии; (трудовая функция 3.2.2)

- разрабатывать программы аудиторских проверок; (трудовая функция 3.2.2)

- обобщать результаты проверок и составлять аудиторские заключения; (трудовая функция 3.2.2)

- выделять отдельные объекты для аудиторской проверки, ранжировать их и оценивать уровень существенности; (трудовая функция 3.2.1)

- грамотно интерпретировать и применять нормативные документы, регламентирующие правовые, учетные и налоговые аспекты деятельности организаций в отношении отдельных объектов аудита; (трудовая функция 3.2.2)

- формировать программу проверки в отношении отдельных объектов аудиторской проверки;

- оценивать систему внутреннего контроля, а также применять аудиторские процедуры проверки по существу в отношении отдельных объектов аудита;

- формировать мнение аудитора и оформлять результаты аудиторской проверки. (трудовая функция 3.2.2)

3) ВЛАДЕТЬ:

- основополагающими принципами и концепциями аудита, методами аудита, используемыми на различных этапах аудиторской проверки; (трудовая функция 3.2.1)

- способностью оценивать аудиторские риски; (трудовая функция 3.2.1)

- методикой проверки в отношении отдельных объектов аудиторской проверки; (трудовая функция 3.2.2)

- способностью выполнять аудиторские процедуры на автоматизированных системах;

- способностью оценивать принцип непрерывной деятельности организации; (трудовая функция 3.2.2)

- навыками анализировать проблемные ситуации определять надлежащую базу для оценок в целях формулирования проблем и нахождения путей их решения; (трудовая функция 3.2.2)

- познаниями в области выработки для хозяйствующего субъекта учетной политики.

Тема 10 Внутренний аудит. Его сущность, объекты, субъекты и методические приемы

10.1 Сущность, цель и задачи внутреннего аудита

10.2 Виды и объекты внутреннего аудита

10.3 Организация системы внутреннего аудита

10.1 Сущность, цель и задачи внутреннего аудита

Обеспечению эффективности деятельности субъектов хозяйствования во многом способствует внедрение и правильная организация системы внутреннего аудита. Потребность во внутреннем аудите предопределена тем, что владелец или руководитель хочет знать реальное состояние дел на предприятии. Администрация предприятия разрабатывает политику и процедуры работы фирмы, но персонал не всегда может понять их и выполнить их указания по тем или иным причинам. Внутренний аудит является одним из видов внутривладельческого контроля субъектов предпринимательской деятельности, одним из основных инструментов повышения эффективности управления предприятиями разных организационно-правовых форм.

Сегодня практика внутреннего аудита в большинстве российских компаний формируется под воздействием ряда негативных факторов:

- 1) внутренний аудит зачастую выполняет функции внутреннего контроля (нарушается принцип объективности при оценке);
- 2) внутренний аудит в основном подотчетен генеральному (финансовому) директору предприятия (нарушается независимость при оценке);
- 3) недооценена важность функции внутреннего аудита;
- 4) в национальных компаниях не развит институт Аудиторских комитетов;
- 5) отсутствует законодательная база для внутреннего аудита и контроля.

Зачастую внутренний аудит путают с внутренним контролем. Чтобы определить их отличия, дадим определения внутреннего аудита и внутреннего контроля. Согласно определению Международного Института Внутренних аудиторов, внутренний аудит - это функция, предоставляющая независимые, объективные гарантии и консультации, направленные на совершенствование хозяйственной деятельности предприятия. Внутренний аудит помогает достижению поставленных целей, с использованием систематизированного и последовательного подхода к оценке процессов управления рисками, контроля и корпоративного управления и повышению их эффективности.

Согласно определения COSO, внутренний контроль - это процесс, выполняемый на всех уровнях предприятия, который направлен на предоставление достаточных гарантий менеджменту по достижению результативности и эффективности операций, достоверности финансовой отчетности и соблюдения действующего законодательства. Другими словами внутренний контроль - это совокупность политики и процедур, внедренных менеджментом предприятия для обеспечения гарантии достижения поставленных целей.

Основные отличия внутреннего аудита и контроля:

1. Подотчетность:

- внутренний аудит - основное требование независимость, согласно мировой практике подотчетен: функционально - Аудиторскому комитету Наблюдательного Совета; административно - Генеральному директору;
- внутренний контроль - это одна из основных функций менеджмента предприятия, функционально и административно подотчетен - менеджменту компании.

2. Цели деятельности:

- внутреннего аудита - объективная оценка процессов идентификации и управления рисками, а также эффективности работы системы внутреннего контроля. Таким образом, внутренний аудит не может вмешиваться в операционную деятельность компании для сохранения объективности при проведении оценки;

- внутреннего контроля - создание системы внутреннего контроля (оценка рисков, политики и процедуры контроля), предоставляющей менеджменту гарантии достижения поставленных целей. Таким образом, внутренний контроль способствует созданию эффективного процесса оценки и управления рисками (риск менеджмент), и внедрению необходимости контроля направленного на повышение эффективности операций, достоверности финансовой отчетности и соблюдения законодательства.

Внутренний аудит является одним из способов контроля за правомерностью и эффективностью деятельности всех подразделений предприятия. Внутренние аудиторы работают как в государственном, так и частном секторе. Внутренние аудиторы осуществляют независимую экспертную оценку функций управления фирмы или компании. Они предоставляют фирме, осуществляющей управление, результаты анализа, оценки, рекомендации, советы и информацию о деятельности проверяемого предприятия. В основном, внутренний аудит рассматривает бухгалтерскую информацию и ее достоверность. Цели, задачи, необходимость создания внутреннего аудита решаются владельцем на каждом предприятии отдельно.

Роль внутреннего аудита – оценка качества информации, предоставляемой аппарату управления для принятия решений, и оценка полезности применения методики анализа информации на предприятии.

Цель внутреннего аудита - совершенствование организации и управления производством, выявление и мобилизация резервов его роста.

Задачи внутреннего аудита определяются руководством организации, их перечень может быть обширный, и зависит от размеров и особенностей структуры организации.

Основная задача внутреннего аудита - обеспечить эффективность функционирования всех подразделений предприятия на всех уровнях управления, а также защитить законные имущественные интересы предприятия и его владельцев. Задача внутреннего аудита - помочь соответствующим работникам фирмы или компании исполнять свои обязанности квалифицированно и эффективно.

Внутренний аудит может выполнять ряд поставленных руководством экономического субъекта задач, а именно:

- предоставлять руководству информацию о финансово-хозяйственной деятельности;
- обеспечить эффективное взаимодействие с другими службами предприятия;
- способствовать функционированию эффективной системы бухучета;
- предоставлять руководству информацию о финансово-хозяйственной деятельности;
- обеспечить эффективное взаимодействие с другими службами предприятия;
- способствовать функционированию эффективной системы бухучета;

Внутренний аудит осуществляется на предварительной стадии выполнения коммерческого, технологического или финансового соглашения, в процессе ее прохождения и после завершения. Он дает экспертную научно-обоснованную оценку хозяйственным операциям и процессам. Внутренний аудит анализирует ситуацию риска и предостерегает от банкротства, использует ноу-хау для увеличения прибыли и эффективности новой технологии, применяет мероприятия, которые содействуют финансовому росту предприятия.

Основными функциями внутреннего аудита является контроль за:

- правильностью оформления принятия и отпуска материальных ценностей, оприходования, выдачи и перечисления денежных средств, создания и расходования собственного капитала;
- соблюдением правил штатно-финансовой дисциплины;
- правильным созданием и распределением прибыли.

Внутрихозяйственный аудитор обеспечивает администрацию ценной информацией для принятия решений, которые касаются эффективного функционирования бизнеса. Он

не зависит от функционального управления, но не может не зависеть от реальной ситуации. Внешние пользователи вряд ли захотят положиться на информацию, которая проверена внутренним аудитором, из-за отсутствия у него независимости. Это самое главное отличие между результатами работы внутренних аудиторов и аудиторских фирм (внешних аудиторов).

Таким образом, внутренний аудит - это независимая и объективная проверка, которая способствует улучшению деятельности организации.

10.2 Виды и объекты внутреннего аудита

Объем внутреннего аудита в разных организациях может отличаться, что обуславливается разными размерами и особенностями структуры экономического субъекта, а также требованиями руководства. Как правило, внутренний аудит включает:

- мониторинг внутреннего контроля;
- анализ финансовой информации, а именно обзорные проверки источников, порядка измерения, классификации и составления отчетов по этой информации, детальное тестирование отдельных операций, счетов и процедур;
- проверку эффективности совершаемых операций, в том числе нефинансовый контроль за деятельностью организации;
- обзорные проверки соблюдения требований законодательства, а также выполнения решений руководства.

Внутренний аудит подразделяется на операционный аудит, аудит на соответствие требованиям и аудит финансовой отчетности.

Операционный аудит (аудит результатов, или управленческий аудит) — это изучение аудиторами операций с целью формирования рекомендаций по рациональному и экономному использованию ресурсов, для достижения целей.

Цель операционного аудита - помощь руководителям в исполнении их обязанностей. Результатом этого может быть увеличение рентабельности компании.

Операционный (управленческий) аудит включает такие виды аудита систем производства и управления:

- функциональный (межфункциональный) — это аудит, который проводится с целью оценки качества выполнения функций производства и управления любым подразделением (должностным лицом предприятия);
- организационно-технический — это аудит разных звеньев систем производства и управления на предмет организационной и технической деятельности их функционирования;
- всесторонний — это углубленный аудит, который проявляется в совокупности с организационно-техническим и функциональным аудитом и контролем элементов и процессов, которые связывают предприятие с внешней средой.

Аудит на соответствие требованиям подразделяется на два подвида:

- аудит на соответствие принципам, который включает процедуры аудиторского контроля с точки зрения соблюдения (выполнения) предприятием законов и подзаконных актов и предписаний аппаратом управления предприятия;
- аудит на соответствие целесообразности, который включает процедуры аудиторского контроля деятельности должностных лиц на предмет рациональности, умности, обоснованности и полезности их деятельности.

Аудит финансовой отчетности подразделяется на:

- плановый - проводится в пределах утвержденного плана работы;
- внеплановый - осуществляется по требованию владельца, руководителя и предприятия.

Внутренний аудит предусматривает три вида контроля:

- предварительный контроль на стадии рассмотрения первичных документов, во время визирования договоров, приказов, смет. В этом случае внутренний аудит претендует на роль профилактического мероприятия;

- текущий контроль осуществляется во время регистрации хозяйственных операций и инвентаризации;

- последующий контроль проводится на стадии обобщения и анализа учетной и отчетной информации.

Таким образом, внутренний аудит является системным и строго документальным, непрерывным, универсальным (сплошным) мероприятием.

К объектам внутреннего аудита относятся: материальные, трудовые и финансовые ресурсы; источники этих ресурсов; хозяйственные процессы; экономические результаты хозяйственной деятельности; организационные формы и методы управления. То есть объектами внутреннего аудита могут быть:

- организация и ведение бухгалтерского учета;
- достоверность составления и предоставления отчетности;
- состояние использования и сохранения имущества;
- обеспеченность фирмы собственными средствами;
- финансовая устойчивость предприятия;
- платежеспособность;
- система управления предприятием;
- качество работы экономических и технических служб;
- налогообложение и исполнительная дисциплина;
- планирование и состояние внутривозвратного контроля;
- нормирование и стимулирование;
- организация и технология производства;
- процессы хозяйственной деятельности;
- проектно-сметная документация и т.п.

Каждый отдельный объект внутреннего аудита требует индивидуального подхода относительно использования приемов аудита, которые являются элементами его метода. Поэтому можно выделить следующие особенности объектов внутреннего аудита:

- 1) объектами внутреннего аудита в потребительской кооперации являются процессы ее хозяйственной деятельности (оборота, производства, непромышленной сферы, банковской сферы);

- 2) конкретизация объектов внутреннего аудита осуществляется в виде хозяйственных операций того или иного процесса хозяйственной деятельности предприятий, которые подлежат аудиторскому контролю;

- 3) на объекты внутреннего аудита имеет существенное влияние хозяйственная деятельность конкретного предприятия;

- 4) изменение вида аудиторских услуг служит причиной трансформации объектов внутреннего аудита;

- 5) объекты внутреннего контроля конкретного предприятия являются условно постоянными, но они могут изменяться в процессе изменения деятельности предприятия, на котором осуществляется внутренний аудит.

10.3 Организация системы внутреннего аудита

Внутренний аудит проводится штатными аудиторскими работниками предприятия. Внутренние аудиторы отчетываются перед высшим руководством предприятия. За внутренний аудит отвечает сама фирма или один из ее отделов, то есть контрольный орган внутри фирмы. Руководитель такого контрольного органа (или внутренний аудитор), как правило, подчиняется в функциональном аспекте Совету директоров, аудиторскому комитету или Общим собраниям владельцев предприятия. Внутренний контрольный

орган осуществляет аудиторские проверки на самом предприятии или в его подразделениях.

В небольших предприятиях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита может быть поручено аудиторской организации на договорных началах. Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются владельцем и руководством предприятия в зависимости от состава, специфики и масштабов деятельности, системы управления, состояния внутреннего контроля и т.п.

Процессу организации системы внутреннего аудита в РФ должен предшествовать ряд процедур, среди которых изучение:

- разных типов организационных структур предприятий, их преимуществ, недостатков;
- целесообразности внедрения системы внутреннего аудита;
- организационных структур западных компаний, успешно внедривших систему внутреннего аудита;
- возможностей адаптации структур западных компаний на отечественных предприятиях.

При выборе формы организации системы внутреннего аудита зарубежные практики в зависимости от потребностей руководства и других факторов рекомендуют использовать следующие варианты:

1) создание отдела внутреннего аудита как неотъемлемого элемента организационной структуры предприятия (in-house internal audit service) - внутренние аудиторы являются сотрудниками компании, предприятие нанимает руководителя службы внутреннего аудита и опытных специалистов (их количество зависит от задач и направлений деятельности службы внутреннего аудита), способных обеспечить эффективное выполнение работы, однако во многих случаях эти специалисты не владеют навыками и знаниями, необходимыми для предоставления услуг внутреннего аудита;

2) заключение соглашения на осуществление услуг по внутреннему аудиту с независимыми компаниями (outsourcing) - предприятие получает услуги высокого уровня, поскольку нанимает высококвалифицированных специалистов для выполнения определенных задач, и обеспечивается гибкость относительно количества специалистов, необходимых для выполнения специфических задач (например, оценка информационных систем), при этом могут привлекаться специалисты на короткий срок.

3) стратегическое партнерство (strategic partnering) - организация функции внутреннего аудита в соответствии с этим подходом предусматривает подбор наемных работников "со стороны" (они сотрудничают с внутренними аудиторами предприятия) для выполнения задач, которые внутренняя служба не может выполнить, например, из-за отсутствия специалистов узкого профиля. Такая форма организации работы внутренних аудиторов обеспечивает большую выгоду для предприятия, нежели аутсорсинг. Тесное сотрудничество аудиторов дает возможность "штатным" аудиторам получать от них дополнительные знания.

Каждая из указанных форм организации деятельности внутренних аудиторов имеет как преимущества, так и недостатки.

При создании службы внутреннего аудита руководство предприятия, прежде всего, должно определить тип структуры (табл. 10.1) и форму ее организации.

При создании службы внутреннего аудита руководство предприятия необходимо определить форму ее организации. На отечественных предприятиях возможны два варианта организации отдела внутреннего аудита в зависимости от типа общей организационной структуры корпорации:

- дивизиональная организационная структура, предусматривающая формирование в каждом дивизионе (это отдельные предприятия, сформированные в объединения в зависимости от сферы деятельности) отдела внутреннего аудита дивизиона. Возглавляет и координирует работу всех служб внутреннего аудита главный внутренний аудитор. Такая

структура целесообразна на крупных предприятиях, когда в состав дивизионов входит несколько предприятий, объединенных по определенным однородным признакам;

Таблица 10.1 Типы структур аппарата внутреннего аудита

Тип структуры	Характеристика структуры
Линейное ад-министративное подчинение	Работники внутреннего аудита прямо, подчиняются руководителю предприятия. Такой подход имеет место на малых и средних предприятиях.
Линейно-штабное подчинение	Служба внутреннего аудита разделяется на секторы, а руководитель этого органа дает распоряжение руководителям секторов. Такой подход оправдан лишь на больших предприятиях со сложной организационной структурой.
Комбинированная структура	Предусматривает, передачу отдельным службам управления части прав и функциональных обязанностей внутренних аудиторов.

- командная организационная структура, которая целесообразна, когда организационная структура не такая сложная. При этом в состав службы внутреннего аудита входят специалисты разных направлений, которые подчиняются главному внутреннему аудитору (руководителю службы), который, в свою очередь, подотчетный вице-президенту по финансам или финансово-экономической службе.

Для координации работы, а также предоставления отчетов соответствующим органам высшего руководства правление назначает руководителя службы внутреннего аудита, который должен отчетываться перед менеджером соответствующего уровня организации, на него возложены обязанности эффективно управлять функцией «внутренний аудит», чтобы обеспечить максимальную его полезность для организации.

Управление функцией "внутренний аудит" охватывает такие аспекты:

- установление целей службы внутреннего аудита;
- определение структуры службы внутреннего аудита;
- организация работы службы внутреннего аудита;
- управление персоналом;
- планирование и оценка рисков;
- внешние коммуникации.

В Стандартах внутреннего аудита, разработанных институтом внутренних аудиторов в 2001, определены основные полномочия и обязанности руководителя службы. Однако каждая организация в зависимости от собственных потребностей может устанавливать дополнительные права, обязанности, полномочия.

Права, обязанности и ответственность внутренних аудиторов определены Кодексом законов о труде, Положением об организации внутреннего аудита, контрактами, должностными инструкциями (при постоянной работе) или соглашениями гражданско-правового характера (при работе по найму). Полномочия и обязанности персонала службы (исполнителей) определяются их должностными инструкциями, за разработку которых несет ответственность руководитель службы внутреннего аудита.

При организации работы службы внутреннего аудита руководство предприятия должно определить и довести до сведения руководителя и сотрудников-специалистов службы об их подчиненности и подотчетности. Все указанные аспекты должны быть отражены в Положении об отделе внутреннего аудита.

Служба внутреннего аудита должна быть структурирована таким образом, чтобы содействовать организации в реализации ее задач. Это в первую очередь означает обеспечение рекомендаций по повышению эффективности бизнес-процессов. Служба внутреннего аудита может быть использована руководством для проведения независимой оценки таких составляющих бизнеса, как качество корпоративного управления,

управление рисками и степень прозрачности бизнеса. Финансовый контроль на предприятии предназначен для того, чтобы как можно раньше обнаружить отклонения от принятых корпоративных стандартов, нарушения принципов законности, эффективности и экономии расходования материальных ресурсов.

Структура службы может быть создана в зависимости от специалистов, которые входят в ее состав (финансы, производство, налогообложение, развитие, компьютерные технологии и др.), или может быть ориентирована на структуру предприятия (главный офис, дочернее предприятие, филиал, представительство и т. д.). В службе должно быть достигнуто правильное соотношение общего опыта, знаний в конкретной области, профессиональной аудиторской компетентности и технических навыков, необходимых для выполнения планов аудита.

Следует отметить, что каждое предприятие может корректировать структуру службы внутреннего аудита в соответствии со своими потребностями. Состав персонала отдела внутреннего аудита, их количество, уровень квалификации, теоретические и практические знания и опыт зависят от структуры предприятия, технологического процесса, задач, которые ставит руководство предприятия перед службой внутреннего аудита. Состав аудиторской группы должен определяться исходя из характера и сложности каждой аудиторской задачи, временных ограничений и наличия ресурсов.

Кроме того, для контроля за уровнем организации системы внутреннего аудита руководству предприятия необходимо проводить анализ работы внутренних аудиторов:

- установить организационный статус службы внутреннего аудита. В идеальном варианте служба внутреннего аудита должна быть подотчетна только высшему руководству;

- определить функции службы внутреннего аудита. Рекомендации внутренних аудиторов должны выполняться руководством предприятия, что должно иметь подтверждения;

- обратить внимание на техническую компетентность внутренних аудиторов, т.е. обладают ли лица, принимаемые на должность внутреннего аудитора, необходимыми техническими навыками и профессионализмом, или необходимо проводить повышение квалификации внутренних аудиторов;

- осуществлять контроль за профессиональной тщательностью внутренних аудиторов. Необходимо контролировать, должным ли образом планируется и документируется внутренние аудиторские проверки.

Внедрение системы внутреннего аудита целесообразно во всех отраслях экономики, на каждом предприятии с тем, чтобы за эту работу отвечало конкретное лицо или специальный отдел. Средства на содержание аудиторской службы следует формировать за счет выявленных внутренним аудитом резервов повышения эффективности работы предприятия, снижения себестоимости и увеличения прибыли.

Таким образом, при решении вопроса создания службы внутреннего аудита на предприятии основными направлениями деятельности руководства являются:

- выбор формы организации системы внутреннего аудита;
- выбор организационной формы службы внутреннего аудита;
- выбор структуры службы внутреннего аудита;
- организация и координация внутренней работы службы внутреннего аудита.

Вопросы для самоконтроля:

1. В связи с чем возникает потребность во внутреннем аудите?
2. Под воздействием каких негативных факторов формируется практика внутреннего аудита в РФ?
3. В чем же отличия внутреннего аудита и внутреннего контроля.
4. Дайте определение внутреннего аудита согласно Международному Институту Внутренних аудиторов.

5. Кому подотчетен внутренний аудит?
 6. Кем определяются цели, задачи, необходимость создания внутреннего аудита?
 7. Какова роль внутреннего аудита?
 8. В чем заключается цель внутреннего аудита?
 9. Назовите задачи внутреннего аудита.
 10. Что является функциями внутреннего аудита?
 11. Где внедрение внутреннего аудита является целесообразным?
 12. Что включает в себя внутренний аудит?
 13. Назовите виды внутреннего аудита.
 14. Какой вид контроля предусматривает внутренний аудит?
 15. Что относится к объектам внутреннего аудита?
 16. Каковы особенности объектов внутреннего аудита?
 17. Какие процедуры должны предшествовать процессу организации системы внутреннего аудита в РФ?
 18. Кто осуществляет внутренний аудит на предприятиях?
 19. Какие формы организации системы внутреннего аудита выделяют зарубежные практики?
 20. Назовите преимущества и недостатки создания отдела внутреннего аудита как неотъемлемого элемента организационной структуры предприятия (формы организации системы внутреннего аудита).
 21. Охарактеризуйте форму организации системы внутреннего аудита - стратегическое партнерство.
 22. Назовите типы структур аппарата внутреннего аудита. Дайте их характеристику.
 23. Что представляет собой дивизиональная организационная структура отдела внутреннего аудита?
 24. Какие аспекты охватывает управление функцией "внутренний аудит"?
 25. Что представляет собой командная организационная структура отдела внутреннего аудита?
 26. Кто назначает руководителя службы внутреннего аудита?
 27. Как должна быть структурирована служба внутреннего аудита? -
 28. В зависимости от чего может быть создана структура службы внутреннего аудита?
 29. Соотношение чего должно быть достигнуто в службе внутреннего аудита?
 30. В каких документах определены права, обязанности и ответственность внутренних аудиторов?
 31. Что должно быть отражено в Положении об отделе внутреннего аудита?
 32. Может ли предприятие корректировать структуру службы внутреннего аудита?
 33. От чего зависят количественные и качественные характеристики персонала отдела внутреннего аудита?
 34. Назовите основные направления деятельности руководства при решении вопроса создания службы Внутреннего аудита на предприятии.
- Литература: [1-17,21]

Тема 11 Аудит учредительных документов и учетной политики предприятия

11.1 Аудит учредительных документов

11.2 Аудит учетной политики

11.1 Аудит учредительных документов

Аудиторская проверка начинается с просмотра учредительных документов: учредительного договора, устава организации, свидетельства о государственной

регистрации, свидетельства о внесении в государственный реестр предприятий на право осуществления хозяйственной деятельности в соответствии с учредительными документами в рамках законодательства Российской Федерации (в случае наличия в уставном капитале организации доли иностранного участника). Проверка учредительных документов может осуществляться как аудиторами, так и экспертами по отдельным вопросам, в частности юристами, принимающими участие в аудиторской проверке.

При проверке учредительных документов устанавливаются:

- организационно-правовая форма и вид собственности организации;
- вид деятельности организации согласно уставу и фактически осуществляемая деятельность;
- соответствие вида деятельности коду отрасли народного хозяйства по ОКОНХ;
- принадлежность организации к субъектам малого предпринимательства в зависимости от источников формирования уставного капитала и численности персонала.

Учредительные документы организации должны быть оформлены в соответствии с требованиями Гражданского кодекса Российской Федерации (ГК РФ) (ст. 52).

Основными аудиторскими процедурами во время проверки учредительных документов является:

- проверка учредительных документов на соответствие действующему законодательству и наличию всех необходимых соблюденй;
- проверка наличия разрешений, лицензий на право заниматься определенными видами деятельности;
- проверка отражения в учете величины уставного капитала
- проверка соответствия данных учредительных документов, разрешений учредителей (участников) с данными бухгалтерского учета;
- проверка своевременности внесения изменений в учредительные документы (если они были);
- проверка наличия документов, подтверждающих права собственности учредителей на имущество, представленное как взнос и уставный капитал;
- проверка соблюдения правил формирования уставного капитала;
- проверка правильности отражения в учете взносов в уставный капитал;
- анализ материалов по учредителям в Примечаниях к отчетности;
- документальная проверка расчетов с учредителями и их отражения в учете и

т.п.

Организационно-правовая форма организации должна соответствовать действующему гражданскому законодательству. В частности, учредительные документы акционерных обществ должны быть оформлены в соответствии с нормами Федерального закона «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. (в редакции последующих изменений); обществ с ограниченной ответственностью — нормами Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. (в редакции последующих изменений и дополнений). Следует проверить, соблюдено ли требование п. 3 ст. 59 закона, согласно которому число участников общества с ограниченной ответственностью не должно превышать 50. В противном случае необходимо либо уменьшить число участников до установленного предела, либо преобразовать ООО в акционерное общество или производственный кооператив.

Следует также проверить, внесены ли в учредительные документы проверяемой организации решения о выпуске ценных бумаг, проспекты эмиссии ценных бумаг и планы приватизации, изменения, связанные с изменением нарицательной стоимости российских денежных знаков и масштаба цен.

В ходе аудита проверяются полнота формирования уставного капитала, соответствие его величины установленным нормам. В частности, минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее 1000 МРОТ,

установленного федеральным законом на дату регистрации общества, а закрытого акционерного общества — не менее 100 МРОТ на дату государственной регистрации общества. Для ООО размер уставного капитала должен быть не менее 100 МРОТ на дату представления документов для государственной регистрации общества. Уставный капитал организации должен быть полностью оплачен в течение срока, определенного ее уставом. При этом не менее 50% уставного капитала должно быть оплачено к моменту регистрации, а оставшаяся часть — в течение года с момента государственной регистрации.

При наличии в составе проверяемой организации обособленных подразделений, не являющихся юридическими лицами (представительств и филиалов), следует проверить, указаны ли эти обособленные подразделения в учредительных документах создавшего их юридического лица согласно п. 3 ст. 55 ГК РФ. Одновременно следует проверить, включены ли показатели деятельности филиалов, представительств иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы в бухгалтерскую отчетность проверяемой организации в соответствии с п. 8 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 06 июля 1999 г.

Проверяются также регистрационные документы, подтверждающие постановку организации на налоговый учет в территориальной налоговой инспекции и во внебюджетных фондах: Фонде социального страхования, Пенсионном фонде Российской Федерации, фондах обязательного медицинского страхования.

Вышеуказанные документы проверяются на предмет их наличия, своевременности внесения в них изменений и дополнений и т.д.

По уставу организации проверяется соответствие уставных видов деятельности фактически выполняемым данной организацией. Например, по строительно-монтажным организациям, изначально создаваемым для осуществления строительной деятельности, таковая должна быть приведена в уставе в качестве основной. В уставе может быть также указан конкретный профиль выполняемых строительных и монтажных работ. В частности, вид основной строительной деятельности может быть указан в уставе как «строительство зданий и сооружений» или «производство строительно-монтажных работ».

Далее проверяется наличие государственной лицензии на право осуществления видов деятельности, подлежащих государственному лицензированию. Действующим законодательством предусмотрены последствия осуществления лицензируемой деятельности без наличия лицензий. Так, согласно ст. 173 ГК РФ сделки, совершенные в ходе лицензируемой деятельности организациями, не имеющими лицензии, могут быть признаны судом недействительными по иску этого юридического лица, его учредителя (участника) или государственного органа, осуществляющего контроль или надзор за деятельностью юридического лица. Налоговым органам в соответствии с п. 11 ст. 7 Закона «О государственной налоговой службе РСФСР» от 21 марта 1991 г. предоставлено право предъявлять в суды общей юрисдикции или в арбитражные суды иски о признании сделок недействительными. Статьей 167 ГК РФ предусмотрено, что в случае признания судом сделки, совершенной юридическим лицом, не имеющим лицензии на занятие соответствующей деятельностью, применяется двусторонняя реституция, согласно которой каждая из сторон обязана возратить другой все полученное по сделке. Проверку наличия государственных лицензий следует проводить с учетом требований Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 8 августа 2001 г.

В ходе проверки учредительных документов устанавливается правомерность отнесения проверяемой организации к субъектам малого предпринимательства. Согласно действующему порядку для малых предприятий установлен льготный режим уплаты

отдельных налогов, предусмотрены льготы по отдельным налогам, а также упрощенная система налогообложения, учета и отчетности.

До 1 января 2002 г. было предусмотрено освобождение от уплаты налога на прибыль в первые два года работы (при условии, если выручка от указанных видов деятельности превышает 70% общей суммы выручки от реализации продукции (работ) для малых предприятий, осуществляющих производство и переработку сельскохозяйственной продукции; производство продовольственных товаров, товаров народного потребления, строительных материалов, медицинской техники, лекарственных средств и изделий медицинского назначения, строительство объектов жилищного, производственного, социального и природоохранного назначения, включая ремонтно-строительные работы.

В третий и четвертый год работы такие малые предприятия уплачивают налог в размере 25 и 50% установленной ставки при условии, если выручка от указанных видов деятельности превышает 90% общей, суммы выручки от реализации продукции (работ).

Если организация наряду с льготизируемой деятельностью занимается также и другими видами деятельности, она обязана обеспечить отдельный учет результатов хозяйственной деятельности. Общехозяйственные (накладные) расходы при этом подлежат распределению пропорционально выручке от реализации продукции (работ, услуг) от названных видов деятельности.

11.2 Аудит учетной политики

После аудита учредительных документов аудиторы приступают к аудиту учетной политики проверяемой организации, проверке вопросов соблюдения методологии бухгалтерского учета и порядка составления бухгалтерской отчетности.

В качестве основных нормативных документов при этом используются:

Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина России от 9 декабря 1998г.;

Положение по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29 июля 1998г.;

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999г.;

Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации, утвержденные приказом Минфина России от 28 июня 2000 г.

На этой стадии аудита устанавливаются:

- способы организации и ведения бухгалтерского учета;
- соответствие записей в бухгалтерском учете действующей методе,
- соблюдение типовой корреспонденции счетов бухгалтерского учета;
- правильность отражения хозяйственных операций в соответствующих синтетических и аналитических регистрах бухгалтерского учета;
- правильность отражения итоговых данных по Главной книге и другим синтетическим регистрам по соответствующим статьям бухгалтерской отчетности и др.

По результатам аудита делаются предварительные выводы о возможных нарушениях по соответствующим участкам бухгалтерского учета, которые могут привести к нарушениям законодательства. Например, хозяйственные операции, отраженные в учете с отступлением от типовой корреспонденции счетов, приводят, как правило, к нарушениям гражданского и налогового законодательства.

Анализ форм бухгалтерской отчетности, правильности заполнения отдельных статей, увязки показателей форм отчетности между собой и внутри каждой формы позволяет выявить хозяйственные операции, не соответствующие законодательству Российской Федерации, которые также могут привести к налоговым ошибкам.

Учетная политика организации на отчетный год должна быть оформлена соответствующим организационно-распорядительным документом (приказом,

распоряжением и т.п.). Существенные способы ведения бухгалтерского учета, принятые учетной политикой, подлежат раскрытию в пояснительной записке в составе годовой бухгалтерской отчетности организации (п. 3 ПБУ 1/98). Составной частью пояснений к бухгалтерской отчетности является отчет исполнительного органа организации, если его формирование предусмотрено действующим законодательством. Включение приказа по учетной политике в состав бухгалтерской отчетности либо представление его в налоговые органы по месту регистрации организации в отдельном виде (кроме пояснительной записки или отчета исполнительного органа в составе бухгалтерской отчетности) действующими нормативными документами не предусмотрено. В учетной политике отражается выбор одного из нескольких способов ведения и организации бухгалтерского учета, допускаемых законодательством и нормативными документами, входящими в систему нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Вопросы для самоконтроля:

1. Расскажите про основные аудиторские процедуры аудита учредительных документов.
2. Что необходимо установить первоначально при проверке аудита учредительных документов.
3. Что необходимо установить первоначально при проверке аудита учетной политики
4. Расскажите про методику аудита учетной политики организации.

Литература: [1-11, 20-22]

Тема 12 Аудит капитала организации

Капитал формируется за счет двух источников:

- 1) взносов учредителей (уставный капитал);
- 2) хозяйственной деятельности (нераспределенный доход (непокрытый убыток)).

Капитал - это активы субъекта после вычета его обязательств.

Целью аудиторской проверки капитала является формирование мнения о достоверности данных показателей финансовой отчетности, отражающих состояние капитала, и соответствии методологии его учета нормативным актам.

Задачи аудиторской проверки капитала следующие:

- проверка юридического статуса и права осуществления уставных видов деятельности, состава учредителей (участников), структуры и управления организации, а также финансовых возможностей для достижения поставленных целей деятельности;
- установление наличия соответствующих документов и соблюдение процедуры утверждения и государственной регистрации юридического лица; ознакомление с уставом субъекта;
- проверка численности учредителей и их долей вкладов в объявленном капитале;
- определение полноты и соблюдения сроков внесения вкладов в объявленный капитал;
- проверка обоснованности формирования и изменений объявленного, резервного капитала, паевого фонда и др.

Информационная база аудита собственного капитала включает в себя: учетную политику предприятия; основные законодательные и инструктивные документы, регулирующие правовой статус организации, вопросы формирования и учета уставного капитала; учредительные документы; «Отчет об изменениях в собственном капитале»; регистры синтетического и аналитического учета собственного капитала; первичные документы по формированию собственного капитала: документы, подтверждающие факты внесения вкладов в уставный капитал (акты накладные, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.), документы, подтверждающие право собственности на

имущество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал (свидетельства о праве собственности на недвижимость, земельные участки, транспортные средства, интеллектуальную собственность и т.п.); организационные документы: свидетельство о государственной регистрации; приказы и распоряжения; переписка с учредителями и акционерами; протоколы о результатах закрытой подписки, об итогах торгов, собраний учредителей, акционеров; справки о постановке на учет в налоговом органе, о регистрации в органах статистики; лицензии на виды деятельности, подлежащие лицензированию в соответствии с законодательством; независимо от формы учета открытые акционерные общества представляют на проверку реестр акционеров; финансовую отчетность.

Аудит капитала рекомендуется проводить в следующей последовательности:

- ознакомление с пакетом документов, регулирующих установленные правила учета объявленного капитала, резервного капитала, паевого фонда и т.д.;
- устанавливаются по балансу правильность и тождественность остатков уставного, резервного капитала, паевого фонда на начало и конец года, сверяют их с данными Главной книги, учетных регистров.

Аудит объявленного капитала.

Проверка учредительных документов, учетных и отчетных данных о формировании объявленного капитала осуществляется по следующей программе:

- проверка наличия и формы учредительных документов;
- соответствие содержания учредительных документов требованиям законодательных и нормативных актов;
- полнота и соблюдение сроков внесения объявленного капитала; проверка денежной оценки стоимости имущества, вносимого учредителями в оплату акций при учреждении акционерного общества;
- проверка налогообложения средств, переданных в объявленный капитал организации ее учредителями;
- проверка законности видов деятельности; соответствие размера объявленного капитала данным учредительных документов и законодательству Республики Казахстан;
- полнота и правильность формирования объявленного капитала; соблюдение законодательно установленных сроков для окончательных расчетов по оплате объявленного капитала;
- оценка правильности отражения в учете формирования объявленного капитала;
- установление реальности внесения сумм в объявленный капитал;
- обоснованность изменений величины объявленного капитала.

Для проверки на соответствие нормативным актам должен быть сформирован пакет документов, регулирующих установленные правила учета уставного капитала. Такой пакет комплектуется с учетом специфики деятельности клиента.

При ознакомлении с учредительными документами аудитор выясняет:

- какие виды деятельности предусмотрены учредительными документами;
 - соответствуют ли осуществляемые виды деятельности учредительным документам;
- виды деятельности, подлежащие лицензированию.

По видам деятельности, подлежащим лицензированию, проверяется наличие лицензий и сроки их действия, так как право организации осуществлять такие виды деятельности возникает с момента получения лицензии или в указанный в ней срок и прекращается по истечении срока ее действия. Деятельность, осуществляемая без соответствующих лицензий, считается незаконной. Если организация была создана одним учредителем, то она действует на основе устава, который должен быть утвержден этим учредителем. Ознакомление с учредительными документами позволяет аудитору определить, кто является собственником, и уточнить, в интересах каких пользователей проводится проверка.

Если организация создавалась несколькими учредителями, то должен быть заключен учредительный договор, а устав должен быть утвержден учредителями.

Субъекты создаются и действуют на основе учредительного договора, подписанного всеми их участниками.

Аудитор устанавливает наличие соответствующих документов и соблюдение процедуры утверждения и государственной регистрации. Поскольку юридическое лицо считается созданным не с момента принятия учредителями решения о его создании, а с момента его государственной регистрации, следует проверить наличие свидетельства о государственной регистрации и перерегистрации, если в учредительные документы вносились изменения.

При ознакомлении с учредительным договором выясняется, какие были определены условия:

- передачи имущества;
- участия в деятельности;
- распределения между участниками прибыли и убытков;
- управления деятельностью юридического лица;
- выхода учредителей (участников) из его состава.

В учредительном договоре аудируемого субъекта помимо перечисленной информации должны содержаться условия:

- о размере и составе уставного капитала товарищества;
- о размере и порядке изменения долей каждого из участников в уставном капитале;
- о размере, составе, сроках и порядке внесения ими вкладов;
- об ответственности за нарушение обязанностей по внесению вкладов;
- о совокупном размере вкладов, вносимых вкладчиками.

При ознакомлении с уставом организации аудитор устанавливает определены ли в нем:

- фирменное наименование, являющееся исключительным и содержащее указание на организационно-правовую форму организации;
- местонахождение организации, которое определяется местом ее государственной регистрации;
- размер объявленного капитала и распределение долей в нем среди всех учредителей;
- цели и виды деятельности организации;
- порядок назначения или избрания исполнительных органов;
- состав и компетенция, органов управления обществом и порядок принятия ими решений;
- наличие представительств и филиалов организации;
- порядок формирования капиталов;
- порядок распределения дивидендов;
- другие существенные вопросы, как предусмотренные действующим законодательством, так и согласованные учредителями, но не противоречащие законодательству.

При анализе состава участников обращается внимание на то, что участниками субъектов могут быть физические и юридические лица.

При проверке численности учредителей и их долей вкладов в объявленном капитале организации аудитор учитывает, что максимальная численность учредителей и максимальная доля вкладов в объявленный капитал одного учредителя, а также минимальный размер уставного капитала определяются законом для юридических лиц соответствующего вида.

Выполнение этого требования является одним из условий функционирования организации, а также правовой и экономической защитой интересов кредиторов. В этих

же целях проверяется соблюдение обязательного требования о превышении (или равенстве) величины чистых активов организации над размером ее объявленного капитала.

Если аудитор установит, что величина чистых активов в соответствии с данными годового отчета оказалась меньше, чем зарегистрированный объявленный капитал, необходимо проверить, производилось ли организацией уменьшение объявленного капитала до величины, не превышающей стоимости ее чистых активов.

Проверкой полноты и соблюдения сроков внесения объявленного капитала предполагается установить:

- сформирован ли полностью объявленный капитал;
- соответствуют ли фактические взносы участников условиям учредительных документов;
- соблюдены ли сроки внесения взносов в объявленный капитал, установленные законодательством и учредительными документами.

При проверке формирования объявленного капитала необходимо принимать во внимание организационно-правовую форму проверяемой организации. Аудитор устанавливает, все ли учредители в соответствии с законодательством своевременно и правильно вносили свои вклады в объявленный капитал.

Взносы в объявленный капитал могут быть произведены деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами либо иными правами, имеющими денежную оценку. Аудитору важно проверить правильность денежной оценки вкладов участников. Денежная оценка вклада участника субъекта производится по соглашению между учредителями (участниками) субъекта, а в случаях, предусмотренных законом, подлежит независимой экспертной оценке.

Реальность внесения сумм капитала устанавливается проверкой наличия правильности оформления подтверждающих документов. Денежные взносы подтверждаются кассовыми и банковскими документами. В подтверждающих документах должна быть информация о внесении вкладов в уставный капитал. Это важно не столько для целей бухгалтерского учета средств по формированию уставного капитала, но и для целей налогообложения.

Внесение неденежных вкладов устанавливается проверкой наличия и правильности оформления первичных документов, подтверждающих факты передачи в счет вкладов в объявленный капитал имущества, имущественных прав и имеющих денежную оценку (накладных, счетов-фактур, актов приемки-передачи основных средств, нематериальных активов, актов экспертной оценки, актов согласования оценки вкладов в объявленный капитал и др.).

Формирование объявленного капитала и задолженности учредителей по вкладам в объявленный капитал, выраженным в валюте, подлежит пересчету в тенге по рыночному курсу на дату подписания учредительных документов. Аудитор проверяет правильность применявшегося курса валюты и правильность пересчета тенгового эквивалента.

Завершая проверку, аудитор определяет, насколько существенны выявленные отклонения в учете уставного капитала по сравнению с требованиями нормативных актов. Если аудитор считает, что выявленные отклонения не оказывают существенного влияния на показатели отчетности в части уставного капитала, то он выражает мнение о достоверности этих показателей; если отклонения существенны, то они должны быть отражены в форме условно-положительного или отрицательного аудиторского отчета.

Аудит резервного капитала, установленного учредительными документами.

Резервный капитал образуется на добровольной основе за счет нераспределенной прибыли и предназначен для поддержания объявленного капитала, выплаты дивидендов по акциям, если недостаточно доходов.

Аудит эмиссионного дохода. Он представляет собой сумму превышения продажной стоимости акций над номинальной.

Аудит неоплаченного капитала. Неоплаченный капитал учитывается на счете - «Неоплаченный капитал», где отражаются операции по оплате эмитированных акций, внесению вкладов (имущественных взносов) в уставный капитал организаций, а также задолженность физических лиц и организаций по оплате эмитированных акций и задолженность учредителей по внесению вкладов (имущественных взносов) в уставный капитал организаций.

Вопросы для самоконтроля:

1. Каковы источники формирования капитала?
 2. Что является информационной базой при проведении аудита капитала?
 3. Какова последовательность проведения аудита капитала?
 4. Каковы этапы проведения аудита капитала и раскройте их?
- Литература: [1-12, 21]

Тема 13 Аудит основных средств

- 13.1 Цели и задачи аудита основных средств
- 13.2 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля
- 13.3 План и программа аудита основных средств
- 13.4 Методы получения аудиторских доказательств
- 13.5 Приобретение основных средств
- 13.6 Лизинг объектов основных средств
- 13.7 Приобретение оборудования, требующего монтажа
- 13.8 Модернизация объектов основных средств
- 13.9 Резерв на ремонт основных средств
- 13.10 Амортизация основных средств
- 13.11 Выбытие основных средств
- 13.12 Аудиторские процедуры

13.1 Цели и задачи аудита основных средств

Цель аудита основных средств – составить обоснованное мнение о достоверности и полноте информации об основных средствах, отраженной в финансовой отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

Цель аудита нематериальных активов – составить обоснованное мнение о достоверности и полноте информации о них, отраженной в финансовой отчетности проверяемой организации.

Аудит проводится в соответствии с Законом об аудиторской деятельности и Федеральным стандартом аудита № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности».

В ходе аудиторской проверки основных средств и нематериальных активов, если планом аудита не предусмотрено иное, аудиторы могут рассмотреть и связанные с ними области учета и статьи отчетности.

Аудит основных средств, как и аудит нематериальных активов, может быть выполнен в несколько этапов, включая:

- определение цели и задач аудиторской проверки;
- планирование и разработка рабочей программы аудита;
- составление аудиторского отчета (письменной информации руководству аудируемого лица);
- разработку рекомендаций и предложений по оптимизации учета.

Для достижения цели аудитору необходимо:

- 1) оценить систему внутреннего контроля организации-клиента;

- 2) определить методы проверки;
- 3) разработать программу аудиторских процедур по существу.

13.2 Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Для разработки эффективного подхода к аудиту основных средств и нематериальных активов на стадии планирования производится предварительная оценка системы внутреннего контроля, которая подтверждается или корректируется в ходе аудита. Процедуры тестирования заключаются в оценке системы внутреннего контроля, которая состоит из среды контроля (отношение руководства к системе контроля, к созданию условий контроля), средств контроля и системы бухгалтерского учета.

При оценке системы внутреннего контроля аудитор должен:

проверить наличие и действие распорядительных документов, закрепляющих способы ведения учета операций, связанных с движением основных средств и нематериальных активов;

осуществить экспертизу порядка документального оформления фактов хозяйственной деятельности, изучить утвержденные графики и схемы документооборота;

провести анализ соответствия применяемой формы учета;

проверить наличие регистров налогового учета;

установить, соблюдается ли установленный порядок подготовки и представления внутренней бухгалтерской отчетности, обобщить информацию о составе, масштабах и характере операций в проверяемом периоде.

Для оценки надежности системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудитор может применить тестирование. Некоторые тесты целесообразно выделить в отдельные блоки (например, правильность расчета амортизационных отчислений и др.).

13.3 План и программа аудита основных средств

При планировании аудита прежде всего составляется рабочая программа, в которой содержатся юридическая и экономическая характеристики организации, перечень источников аудиторских доказательств, тесты системы внутреннего контроля и аудиторские процедуры. Характеристика организации должна включать информацию о правовом статусе, степени технической оснащенности, объеме деятельности, месторасположении, наличии торговых связей и т. д.

В программу аудита целесообразно включить следующие контрольные процедуры:

проверку соблюдения условий для отнесения имущества к основным средствам и к нематериальным активам;

оценку сохранности и проверку наличия (инвентаризация или ее результаты);

проверку документального оформления;

проверку правильности формирования первоначальной (восстановительной) стоимости;

проверку обоснованности и размера начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете;

проверку операций с основными средствами в рамках заключенных договоров лизинга;

анализ и обобщения результатов аудита.

13.4 Методы получения аудиторских доказательств

Аудитор получает доказательства с применением следующих методов.

Информационная база, используемая аудитором при проверке основных средств и нематериальных активов, включает:

основные нормативные документы, регулирующие вопросы организации бухгалтерского учета и налогообложения;

приказ об учетной политике организации;

первичные документы по отражению операций;
 регистры синтетического и аналитического учета движения, используемые в организации;
 бухгалтерскую отчетность.

Операции с основными средствами и нематериальными активами можно укрупненно объединить в три группы:

- 1) приобретение (получение);
- 2) процесс эксплуатации (начисление амортизации);
- 3) выбытие (списание).

13.5 Приобретение основных средств

В соответствии с п. 7, 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н, объекты ОС принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которой при приобретении объектов за плату признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

До принятия объекта к учету по *счету 01 «Основные средства»* согласно Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н, используется *счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»*, который предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве ОС. *Затраты по приобретению* отражаются *по дебету счета 08, субсчет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»*, в *корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»*.

Сумма НДС, подлежащая уплате продавцу, отражается *по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»*, субсчет 19-1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств», в *корреспонденции со счетом 60*. При *погашении задолженности* перед продавцом в учете делается запись *по дебету счета 60 и кредиту счета 51 «Расчетные счета»*.

Аудитор должен получить подтверждение прав собственности на объекты основных средств, при этом он должен учитывать, что в отдельных случаях (например, приобретение зданий, складов и др. недвижимых объектов) необходима государственная регистрация права. В соответствии с п. 41 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 № 34н, затраты на приобретение помещения, не оформленные документами, подтверждающими государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях, относятся к незавершенным капитальным вложениям. За регистрацию прав на недвижимое имущество взимается плата в размерах, установленных субъектами РФ (п. 2 ст. 11 Федерального закона от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним»).

После окончания всех подготовительных работ по подготовке ОС к эксплуатации, присвоения инвентарного номера, на основании соответствующего акта ввода в эксплуатацию актив принимается *к учету в составе основных средств*, что отражается записью *по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08*.

13.6 Лизинг объектов основных средств

Широкое распространение в настоящее время получили операции по приобретению объектов ОС в лизинг, что зачастую бывает связано с недостаточностью собственных средств. Аудитор должен учитывать данный аспект, так как он напрямую касается правомерности отражения объекта ОС в составе собственных средств.

Так, правоотношения сторон по договору финансовой аренды (лизинга) регулируются параграфом 6 «Финансовая аренда (лизинг)» гл. 34 «Аренда» ГК и Федеральным законом от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)». В соответствии со ст. 2 указанного Закона по договору лизинга арендодатель (лизингодатель) обязуется приобрести в собственность указанное арендатором (лизингополучателем) имущество (предмет лизинга) у определенного им продавца и предоставить лизингополучателю это имущество за плату во временное владение и пользование.

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, считается собственностью лизингодателя и учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению (п. 1 ст. 11, п. 1 ст. 31 Федерального закона № 164-ФЗ).

Согласно п. 8 Указаний об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 17.02.1997 № 15 (далее – Указания), и Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то *стоимость лизингового имущества* (за минусом НДС), поступившего лизингополучателю, отражается *по дебету счета 08* «Вложения во внеоборотные активы», например, субсчет 08-9 «Приобретение объектов основных средств по договору лизинга», *в корреспонденции с кредитом счета 76* «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», например, субсчет 76-5 «Арендные обязательства». При принятии полученного в лизинг оборудования к бухгалтерскому учету *в состав основных средств* его стоимость списывается *с кредита счета 08*, субсчет 08-9, *в дебет счета 01* «Основные средства», например, субсчет 01-1 «Имущество, полученное по договору лизинга». Начисление причитающихся лизингодателю *лизинговых платежей* в этом случае отражается *по дебету счета 76* «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-5, *в корреспонденции со счетом 76*, например, субсчет 76-6 «Задолженность по лизинговым платежам» (п. 9 Указаний). *Погашение задолженности* по лизинговым платежам отражается *по дебету счета 76*, субсчет 76-6, *в корреспонденции с кредитом счета 51* «Расчетные счета».

Сумма НДС, подлежащая уплате лизингодателю, отражается *по дебету счета 19* «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» *в корреспонденции со счетом 76*, субсчет 76-5. Сумму НДС, уплачиваемую лизингодателю в составе лизингового платежа, организация вправе принять к вычету на основании подп. 1 п. 2 ст. 171 и п. 1 ст. 172 НК по мере погашения задолженности перед лизингодателем по лизинговым платежам.

Согласно п. 11 Указаний *при выкупе* лизингового имущества и переходе его в собственность лизингополучателя *на счете 01* «Основные средства» между субсчетами 01-1 и 01-2 «Собственные основные средства» и *на счете 02* «Амортизация основных средств» между субсчетами 02-1 и 02-2 «Амортизация собственных основных средств» производятся внутренние записи, связанные с переносом данных с субсчета по учету имущества, полученного в лизинг, на субсчет учета собственных основных средств.

При этом первоначальной стоимостью имущества, являющегося предметом лизинга, на основании п. 1 ст. 257 НК признается сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК.

Кроме того, ежемесячно в течение срока действия договора лизинга в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в целях налогообложения прибыли в соответствии с подп. 10 п. 1 ст. 264 и подп. 3 п. 7 ст. 272 НК учитываются арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество. В случае, если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя,

арендные (лизинговые) платежи признаются расходом за вычетом сумм начисленной в соответствии со ст. 259 НК по этому имуществу амортизации.

В налоговом учете, так же как и в бухгалтерском, первоначальная стоимость объекта – предмета лизинга не изменяется, поскольку определяется на основе расходов лизингодателя на приобретение предмета лизинга и не зависит от величины платежей по договору лизинга (п. 1 ст. 257 НК).

13.7 Приобретение оборудования, требующего монтажа

Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж, осуществляется в порядке, установленном п. 3.1.3 Положения по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. *Приобретенное оборудование, требующее монтажа, принимается к бухгалтерскому учету по дебету счета 07 «Оборудование к установке» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», по фактической себестоимости, которой в данном случае считается сумма, уплачиваемая поставщику (без учета НДС).*

Сумма НДС, предъявленная поставщиком оборудования, требующего монтажа, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счета 60.

Данную сумму НДС организация имеет право принять к вычету после завершения работ по монтажу оборудования и принятия его на учет в составе основных средств с момента, указанного в абз. 2 п. 2 ст. 259 НК (п. 6 ст. 171, п. 5 ст. 172 НК), при условии наличия счета-фактуры и документов, подтверждающих фактическую оплату поставщику (п. 1 ст. 172 НК).

Смонтированное оборудование зачисляется в состав капитальных вложений в основные средства, так как введение в эксплуатацию может потребовать дополнительных работ и испытаний. Аудитор должен проверить правильность аналитического учета по счету 07, который ведется по местам хранения оборудования и отдельным его наименованиям (видам, маркам и т. д.), и выяснить, не числится ли в его составе оборудование, эксплуатируемое в производственной деятельности, но не переведенное в состав основных средств.

Для целей налогообложения прибыли приобретенное и смонтированное оборудование признается амортизируемым основным средством (п. 1 ст. 256 НК), первоначальная стоимость которого определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов в соответствии с НК (п. 1 ст. 257 НК).

13.8 Модернизация объектов основных средств

Аудитор может столкнуться с ситуацией, когда первоначальная стоимость объектов основных средств выше договорной стоимости их приобретения, это может быть связано с модернизацией объекта. Операции по изменению первоначальной стоимости должны быть правильно документированы и занесены в инвентарную карточку. Изменение первоначальной стоимости ОС, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, согласно п. 14, 27 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов ОС. Таким образом, расходы организации на модернизацию объекта ОС увеличивают его первоначальную стоимость. В бухгалтерском учете *расходы на модернизацию ОС* отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами расчетов с соответствующими службами или поставщиками. Сформированная на счете 08 стоимость проведенной модернизации списывается в дебет счета 01.

В целях налогообложения прибыли к работам по достройке, дооборудованию, модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или

служебного назначения оборудования, здания, сооружения или иного объекта амортизируемых ОС, повышенными нагрузками и (или) другими новыми качествами (п. 2 ст. 257 НК).

Необходимо учитывать возможное увеличение срока полезного использования. Срок полезного использования по модернизированным объектам ОС пересматривается только в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта в результате модернизации (п. 20 ПБУ 6/01), данное увеличение срока – право налогоплательщика. В течение оставшихся лет полезного использования в бухгалтерском учете расходы на модернизацию, отнесенные на увеличение первоначальной стоимости ОС, подлежат списанию путем начисления амортизации, что отражается в учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат (п. 17, 25 ПБУ 6/01, Инструкция по применению Плана счетов).

Сумму НДС, предъявленную подрядчиком по выполненной модернизации, организация имеет право принять к вычету при наличии счета-фактуры и документов, подтверждающих фактическую оплату подрядчику после включения затрат по модернизации в стоимость ОС с момента, указанного в абз. 2 п. 2 ст. 259 НК (п. 6 ст. 171, п. 1, 5 ст. 172 НК).

Согласно п. 2 ст. 257 НК затраты на модернизацию объекта ОС в налоговом учете относятся на увеличение его первоначальной стоимости, так же как и в бухгалтерском учете.

13.9 Резерв на ремонт основных средств

Согласно п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 № 34н, в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резервы на предстоящий ремонт основных средств.

При создании резерва необходимо учитывать требования ст. 260 НК, в соответствии с которой для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств налогоплательщики вправе создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств в соответствии с порядком, установленным ст. 324 НК. Налогоплательщик, образующий резерв предстоящих расходов на ремонт, рассчитывает отчисления в такой резерв исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, утверждаемых налогоплательщиком самостоятельно в учетной политике для целей налогообложения.

Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. При определении нормативов отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств налогоплательщик обязан определить предельную сумму отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств, исходя из периодичности осуществления ремонта объекта основных средств, частоты замены элементов основных средств (в частности, узлов, деталей, конструкций) и сметной стоимости указанного ремонта. При этом предельная сумма резерва предстоящих расходов на указанный ремонт не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года. Если налогоплательщик осуществляет накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода, то предельный размер отчислений в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств может быть увеличен на сумму отчислений на финансирование указанного

ремонта, приходящегося на соответствующий налоговый период в соответствии с графиком проведения указанных видов ремонта при условии, что в предыдущих налоговых периодах указанные либо аналогичные ремонты не осуществлялись.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств в течение налогового периода списываются на расходы равными долями на последний день соответствующего отчетного (налогового) периода.

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются.

Аудитор при проверке должен руководствоваться Федеральным стандартом аудита № 21 «Особенности аудита оценочных значений», так как расчет оценочных значений в зависимости от специфики конкретного показателя может быть простым или сложным. При сложных расчетах могут потребоваться специальные знания и профессиональное суждение.

Оценочное значение может быть частью постоянно функционирующей системы бухгалтерского учета либо частью системы, функционирующей только в конце отчетного периода. Во многих случаях оценочные значения рассчитывают с помощью формул и коэффициентов, основанных на опыте аудируемого лица (например, стандартные нормы амортизационных отчислений для группы основных средств, стандартный процент дохода от продаж для расчета резерва предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание изделий, на которые установлен срок службы). В подобных случаях руководству аудируемого лица следует периодически пересматривать формулы и коэффициенты, например, путем переоценки оставшегося срока полезного использования активов или сравнения фактических результатов с оценкой и корректировки формулы в случае необходимости.

В случае, если в результате неопределенности или отсутствия объективных данных невозможно рассчитать адекватные оценочные значения, аудитор решает, следует ли на этом основании модифицировать аудиторское заключение в соответствии с Федеральным стандартом аудита № 6.

13.10 Амортизация основных средств

В ходе проверки аудитор должен получить доказательства правильности и обоснованности начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств. Для этого, кроме достоверно определенной первоначальной стоимости, он должен убедиться в правильности отнесения объекта ОС к группе амортизируемого имущества в соответствии с гл. 25 НК и точностью арифметических расчетов аудируемого лица. Согласно п. 20 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», срок полезного использования определяется организацией по каждому объекту основных средств при принятии этого объекта к бухгалтерскому учету.

Согласно п. 17 ПБУ 6/01 стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации одним из способов, предусмотренных п. 18 ПБУ 6/01.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. Начисление производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев (ПБУ 6/01).

Так, в бухгалтерском учете используются следующие способы начисления амортизации: линейный, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг). Налоговый учет предусматривает начисление амортизации линейным и нелинейным способами. Соответственно аудитор должен проверить правильность исчисления и отнесения на счета затрат сумм амортизационных отчислений в бухгалтерском и налоговом учетах.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, *начисление амортизации* отражается в учете организации *по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с дебетом* соответствующих счетов затрат (20–29) или 44 «Расходы на продажу».

Порядок налогового учета амортизируемых основных средств, введенных в эксплуатацию до вступления в силу гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК, установлен п. 1 ст. 322 НК, согласно которому по указанным объектам ОС организация обязана самостоятельно установить срок их полезного использования по состоянию на 1 января 2002 г. с учетом Классификации основных средств, определяемой Правительством РФ, и сроков полезного использования по амортизационным группам, установленным ст. 258 НК. Кроме того, данным пунктом определено, что вне зависимости от выбранного налогоплательщиком метода начисления амортизации по имуществу, введенному в эксплуатацию до вступления в силу гл. 25 НК, начисление амортизации производится исходя из остаточной стоимости указанного имущества.

Аудитор должен обратить внимание, что в ряде случаев *начисление амортизации должно быть приостановлено*:

- 1) по объектам основных средств на консервации сроком более трех месяцев;
- 2) по модернизируемым и реконструируемым объектам сроком более 12 месяцев.

Не начисляется амортизация по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства, по земельным участкам и объектам природопользования.

Завышение норм амортизационных отчислений приводит к увеличению расходов предприятия и, как следствие, к занижению налогооблагаемой прибыли. Аудитор обязан оценить существенность выявленных нарушений с учетом частного уровня существенности для данной статьи расходов предприятия и отразить все выявленные факты в своей рабочей документации.

13.11 Выбытие основных средств

При аудите выбытия объектов основных средств следует обратить внимание на причины и пути выбытия данных активов. Особенно это касается случаев, когда аудитор имеет определенные основания подозревать руководство аудируемого лица в недобросовестных действиях. Об этом может свидетельствовать продажа имущества по цене ниже остаточной или увеличенной крайне незначительно работникам организации и руководству.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, при признании в бухгалтерском учете *сумма поступления от продажи объекта* ОС отражается в качестве операционного дохода *по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91-1 «Прочие доходы»*.

При выбытии объектов ОС к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит – сумма накопленной амортизации.

Аудитор должен проверить прекращение начисления амортизационных отчислений по объекту основных средств с первого числа месяца, следующего за месяцем списания этого объекта с бухгалтерского учета (п. 22 Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01).

Реализация объекта ОС на территории Российской Федерации облагается НДС (п. 1 ст. 146 НК). При этом налоговая база по НДС определяется в соответствии с п. 1 ст. 154 НК.

В целях налогообложения прибыли доходом от реализации признается выручка от реализации в том числе ОС, которая определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные ОС, выраженных в денежной и (или) натуральной формах, за вычетом налогов, предъявленных покупателю (п. 1 ст. 248, п. 1, 2 ст. 249 НК).

При реализации объектов ОС налогоплательщик вправе уменьшить доходы от таких операций на остаточную стоимость этих объектов, определяемую в соответствии с п. 1 ст. 257 НК (подп. 1 п. 1 ст. 268 НК).

Кроме фактов реализации ОС аудитор должен обратить внимание на передачу объектов основных средств в счет вклада в уставные капиталы других организаций. В данном случае аудитор обращает внимание не только на законодательные аспекты таких операций, но и на виды передаваемого оборудования и их практическую ценность для производственного процесса организации, так как это может быть фактором, свидетельствующем о намерении аудируемого лица сократить или видоизменить производственную деятельность, и необходимо оценить возможность применения допущения непрерывности деятельности аудируемого лица.

13.12 Аудиторские процедуры

С помощью аудиторских процедур осуществляется проверка достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. При обнаружении нарушений аудитор определяет их характер и суть, а также уровень существенности. При этом аудитор описывает аудиторские процедуры или методы обнаружения нарушений, порядок построения аудиторской выборки при ее применении, т. е. обосновывает достаточность аудиторских доказательств. По результатам проведенных аудиторских процедур аудитор может разработать рекомендации по устранению ошибок в бухгалтерском учете и совершенствованию системы бухгалтерского учета.

Проверка правильности учета основных средств и нематериальных активов может быть сплошной (при небольшом количестве объектов) или выборочной.

Объем выборки для проверки сальдо по счетам учета основных средств и нематериальных активов и операций с ними определяют на основе оценки аудиторских рисков, проведенной на стадии планирования аудита. В ходе проверки при уточнении оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска объем выборки может быть изменен.

Если у организации достаточно большое количество объектов, то при проверке сальдо по счетам учета основных средств и нематериальных активов могут применяться статистические методы выборки. Если количество объектов не столь велико, применяются нестатистические методы. Количество операций с основными средствами (приобретение и выбытие), как правило, невелико, поэтому в отношении операций применяются нестатистические методы выборки.

При выборочной проверке аудитору необходимо предварительно разделить на подсовокупности (стратифицировать) всю совокупность основных средств, чтобы отобранными для проверки могли быть с равной вероятностью элементы всех подсовокупностей.

Например, совокупность основных средств организации может быть разделена на подсовокупности по следующим признакам:

территориальная обособленность. В выборку должны с равной вероятностью попасть основные средства, расположенные в различных обособленных подразделениях проверяемой организации;

производственные характеристики. Для выборочной проверки необходимо отобрать основные средства, используемые на различных стадиях производственного

процесса в организации или в разных производствах, если организация является многопрофильной. Например, если организация осуществляет добычу и переработку полезных ископаемых, в выборку должны попасть как основные средства, используемые при добыче, так и основные средства, используемые при переработке полезных ископаемых;

классификация в отчетности. Если в отчетности основные средства классифицированы по нескольким группам, например, земельные участки, здания и сооружения, машины и оборудование и т. д., необходимо, чтобы в выборку попали основные средства, отраженные по каждой статье. Аудитор может принять решение не проверять элементы по какой-либо из статей классификации основных средств, если она значительно меньше уровня существенности и возможные нарушения не повлияют на достоверность финансовой отчетности организации в целом;

классификация по амортизационным группам. Основные средства организации разделены на несколько амортизационных групп. В выборку должны попасть основные средства из разных амортизационных групп;

другие классификации, в зависимости от особенностей проверяемой организации.

С помощью процедуры прослеживания проводится проверка соответствия:

- 1) показателей форм бухгалтерской отчетности по основным средствам;
- 2) показателей отчетности и Главной книги;
- 3) показателей Главной книги и регистров синтетического и аналитического учета.

Сверка показателей отчетности по основным средствам должна быть оформлена рабочими документами. Дальнейшая проверка проводится по результатам сверки данных Главной книги с показателями регистров синтетического и аналитического учета. Сверяются данные инвентарных карточек синтетического учета основных средств. Аудитор может проверить соответствие показателей движения основных средств по группам формы № 5 с данными аналитического учета по инвентарным карточкам. На данном этапе проверки аудитор с помощью процедуры прослеживания проверяет правильность отражения данных первичных документов в регистрах аналитического и синтетического учета, записей в Главной книге. Это позволяет ему убедиться в том, правильно ли отражена операция в бухгалтерском учете.

Поскольку нематериальные активы не имеют физической формы, то убедиться в их существовании аудитор может только путем проверки документов, подтверждающих права организации на соответствующие нематериальные активы. К таким документам относятся свидетельства о регистрации товарных знаков, патенты, свидетельства на полезную модель и т. п. Ознакомиться с этими документами аудитор может в юридической службе организации или других службах, в обязанности которых входит регистрация прав организации на нематериальные активы.

Кроме того, аудитор должен убедиться в том, что права организации на нематериальные активы, приобретенные в прошлых периодах и отраженные в финансовой отчетности на конец проверяемого периода, не утрачены. Убедиться в этом аудитор может путем опроса юристов клиента и его руководства на предмет существования судебных споров относительно прав организации на нематериальные активы.

Существуют нематериальные активы (патенты, свидетельства на полезную модель и т. п.), права на которые в соответствии с законодательством действуют определенный срок. По рабочим документам прошлого года аудитор должен убедиться в том, что сроки действия прав на нематериальные активы, отраженные в отчетности организации, на конец отчетного периода не истекли.

Документирование аудиторских процедур, произведенных в ходе проверки основных средств и нематериальных активов, осуществляется в соответствии с Федеральным стандартом аудита № 2 «Документирование аудита», методическими рекомендациями «Документирование» (в соответствии с МСА) и внутрифирменными стандартами аудиторской организации.

Вопросы для самоконтроля:

1. Расскажите про цели и задачи аудита основных средств?
2. Расскажите про оценку системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
3. Расскажите про план и программа аудита основных средств.
4. Расскажите про методы получения аудиторских доказательств.
5. Расскажите про проведение аудита при приобретении основных средств.
6. Расскажите про аудит при лизинге объектов основных средств.
7. Расскажите про аудит при приобретении оборудования, требующего монтажа.
8. Расскажите про аудит при модернизации объектов основных средств.
9. Расскажите про аудит при резерве на ремонт основных средств.
10. Расскажите про аудит при проведении амортизации основных средств.
11. Расскажите про аудит при выбытии основных средств.
12. Расскажите про аудиторские процедуры.

Литература: [1-17,22]

Тема 14 Аудит материально-производственных запасов

- 14.1 Цели и состав аудита материально-производственных запасов и порядок учета
- 14.2 Критерии получения аудиторских доказательств при аудите материально-производственных запасов
- 14.3 Этапы сбора аудиторских доказательств
- 14.4 Методы получения аудиторских доказательств
- 14.5 Планирование аудита материально-производственных запасов
- 14.6 Аудит правильности учета материалов
- 14.7 Особенности аудита при организации учета материально-производственных запасов по учетным ценам
- 14.8 Приобретение материально-производственных запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте
- 14.9 Материальные расходы
- 14.10 Передача сырья в переработку
- 14.11 Учет товаров
- 14.12 Инвентаризация материально-производственных запасов
- 14.13 Аудит отчетных форм

14.1 Цели и состав аудита материально-производственных запасов и порядок учета

Цель аудита МПЗ – выражение мнения о достоверности и полноте отражения в финансовой отчетности информации об МПЗ.

Аудиторы при проверке МПЗ могут воспользоваться Методическими рекомендациями по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей МПЗ в бухгалтерской отчетности, которые одобрены Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ, Протокол от 22.04.2004 № 25.

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н, *к бухгалтерскому учету в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:*

- 1) используемые в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- 2) предназначенные для продажи;
- 3) используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция – часть МПЗ, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией),

технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары – часть МПЗ, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи.

Приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» предусмотрен *учет МПЗ по следующим счетам:*

- счет 10 «Материалы» (по субсчетам);
- счет 11 «Животные на выращивании и откорме»;
- счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»;
- счет 40 «Выпуск продукции, работ, услуг»;
- счет 41 «Товары»;
- счет 42 «Торговая наценка»;
- счет 43 «Готовая продукция».

Забалансовый учет материальных ценностей ведется на счетах:

- счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»;
- счет 003 «Материалы, принятые в переработку»;
- счет 004 «Товары, принятые на комиссию».

В бухгалтерской отчетности информация о МПЗ в организации отражается по строкам 211 «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» и 214 «Готовая продукция и товары для перепродажи» Бухгалтерского баланса (форма № 1). Материальные ценности, не принадлежащие организации, отражаются по строкам 920 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 930 «Товары, принятые на комиссию» Бухгалтерского баланса (форма № 1). Прочая существенная информация об МПЗ, предусмотренная действующими ПБУ, раскрывается в пояснительной записке.

14.2 Критерии получения аудиторских доказательств при аудите материально-производственных запасов

В ходе проверки проводится сбор аудиторских доказательств по следующим критериям.

Существование. Необходимо убедиться в том, что все отраженные в отчетности МПЗ действительно существуют.

Права и обязательства. Необходимо убедиться в том, что права организации на МПЗ, отраженные в отчетности, документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц.

Возникновение. Необходимо убедиться в том, что отраженные в бухгалтерском учете операции по приобретению и выбытию МПЗ имели место в течение отчетного периода.

Полнота. Необходимо убедиться в том, что отсутствуют МПЗ, которые должны были быть отражены в бухгалтерском учете и отчетности, но не были в нем отражены.

Стоимостная оценка. Необходимо:

а) убедиться в том, что МПЗ отражены в учете и отчетности в правильной оценке: по фактической себестоимости или по рыночной стоимости, если она ниже фактической себестоимости;

б) убедиться в том, что способ оценки МПЗ при их отпуске в производство или ином выбытии применяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой.

Измерение. Необходимо убедиться в том, что приобретение и выбытие МПЗ отражены в учете в правильной оценке и в соответствующем отчетном периоде.

Представление и раскрытие. Необходимо:

- а) убедиться в том, что МПЗ правильно классифицированы в отчетности как сырье и материалы, готовая продукция, товары для перепродажи;
- б) убедиться в том, что операции с МПЗ отражены в бухгалтерском учете в соответствии с нормативными актами, регламентирующими порядок ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации;
- в) убедиться в том, что вся существенная информация о МПЗ раскрыта в отчетности.

14.3 Этапы сбора аудиторских доказательств

Сбор аудиторских доказательств осуществляется путем проведения аудиторских процедур, которые осуществляются в три этапа:

- 1) процедуры подготовки и планирования аудита:
 - проверка начальных остатков;
 - проверка соответствия остатков аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности;
 - оценка применимости выбранной учетной политики организации и анализ правильности и последовательности ее применения;
 - тестирование системы внутреннего контроля;
 - выявление приоритетных направлений проверки исходя из особенностей деятельности организации-клиента. Завершаются процедуры подготовки и планирования аудита построением аудиторской выборки;
- 2) процедуры, выполняемые в ходе проверки по существу. Процедуры, перечисленные в данном разделе, выполняются отдельно для каждой из групп МПЗ (материалы, тара, готовая продукция, товары):
 - проверка правильности проведения организацией инвентаризации МПЗ и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете;
 - наблюдение за проведением инвентаризации, а при невозможности – участие в проведении контрольной выборочной инвентаризации;
 - проверка документального подтверждения прав собственности на МПЗ;
 - анализ документов, подтверждающих обременение прав собственности на МПЗ;
 - анализ движения МПЗ;
 - проверка документального подтверждения операций по движению МПЗ, отраженных в бухгалтерском учете:
 - проверка правильности оформления документов;
 - проверка полноты документального подтверждения хозяйственных операций;
 - проверка полноты отражения операций с МПЗ в бухгалтерском учете;
 - проверка правильности оценки МПЗ;
 - проверка правильности формирования стоимости МПЗ при их приобретении (изготовлении);
 - проверка правильности оценки МПЗ при их выбытии;
 - проверка правильности отражения операций с МПЗ в бухгалтерском учете;
 - проверка полноты раскрытия информации об МПЗ в бухгалтерской отчетности;
- 3) заключительные процедуры:
 - анализ ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности;
 - формирование мнения аудитора о достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности.

14.4 Методы получения аудиторских доказательств

При проведении аудита операций по учету и сохранности товарно-материальных ценностей (далее – ТМЦ) используют следующие методы и приемы: инвентаризация, пересчет, подтверждение, проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных

операций, устный опрос, проверка документов, прослеживание, аналитические процедуры.

Инвентаризация используется для подтверждения фактического наличия ТМЦ. В ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения.

Пересчет используется для подтверждения достоверности арифметических подсчетов ТМЦ, соответствия их величине, отраженной в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета.

Подтверждение используется для получения информации о правильном отражении в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальности остатков на счетах учета ТМЦ.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций используется при контроле за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению ТМЦ.

Устный опрос используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учета ТМЦ, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных положений совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение или неясных.

Проверка документов используется аудитором для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования ТМЦ, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки (взаимный контроль документов).

Прослеживание используется в ходе проверки операций, отраженных в первичном учете, в журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге, бухгалтерской отчетности. При этом особое внимание обращается на правильность корреспонденции счетов, соответствие сумм оборотов и остатков в регистрах синтетического и аналитического учета.

Аналитические процедуры используются при сопоставлении наличия ТМЦ в различные периоды, данных отчета о их движении с данными бухгалтерского учета, оценке соотношений между различными статьями отчета и сопоставлении их с данными за предыдущие периоды.

Аудиторские процедуры подразделяются на проводимые до инвентаризации, во время инвентаризации и после нее. До проведения инвентаризации аудитор запрашивает документы о результатах предыдущих инвентаризаций, анализирует структурные и количественные изменения запасов, получает информацию о местах хранения запасов, а также об организации инвентаризационной работы.

Аудитор может присутствовать при инвентаризации, проводимой работниками проверяемой организации в последние дни отчетного года или в первые дни следующего года. Однако если инвентаризация была проведена на какую-то промежуточную дату, аудитору необходимо отследить поступление и выбытие запасов в период, прошедший с момента проведения инвентаризации до отчетной даты. В этом случае выполняется выборочная сверка накладных, счетов-фактур, таможенных деклараций и т. п. документов с учетными данными.

Иногда по ряду причин провести инвентаризацию невозможно. Например, когда к моменту заключения договора на аудит инвентаризация на конец года клиентом уже была проведена и проводить ее повторно он отказывается или когда проведение инвентаризации достаточно дорого. В таком случае аудитор может применить математические методы, которые с определенной вероятностью позволяют оценить величину запасов. Может сложиться так, что клиент не желает проводить сплошную инвентаризацию, но по просьбе аудитора проведет инвентаризацию части ТМЦ.

Достаточно информативными могут оказаться устные опросы аудитора персонала клиента обо всех изменениях в структуре руководства и в системах бухгалтерского учета

и внутреннего контроля, содержание и результаты которых фиксируются в рабочих документах.

14.5 Планирование аудита материально-производственных запасов

Планирование, будучи начальным этапом проведения аудита в соответствии с Федеральными стандартами аудита № 3 «Планирование аудита», предусматривает подготовку общего плана и программы аудита. В общем плане указывают виды работ и сроки проведения аудита, в программе – виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, период их проведения, исполнителей, рабочие документы. Содержание общего плана и программа аудита будут зависеть от конкретных особенностей проверяемого предприятия. В процессе проверки аудитор должен установить:

реальность наличия и существования МПЗ (путем участия в инвентаризации либо оценке ее результатов);

все ли операции с МПЗ, которые должны быть отражены на счетах учета, действительно в них представлены (документальная проверка);

считается ли организация собственником всех МПЗ, т. е. имеются ли на них имущественные права, а суммы, отраженные как задолженность, – обязательствами (правовой аспект проверки);

правильность оценки МПЗ и связанных с ними обязательств;

правильно ли выбраны и применялись принципы учета МПЗ.

Информационной базой для проверки МПЗ служат:

1) нормативные документы, касающиеся приема, учета, хранения и отпуска материальных ценностей;

2) бухгалтерский баланс;

3) Главная книга;

4) приказ об учетной политике;

5) первичные документы по оформлению операций с МПЗ;

6) регистры по учету МПЗ.

14.6 Аудит правильности учета материалов

В бухгалтерском учете материалы учитываются в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н, и п. 2, 5 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н, на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости.

При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которой признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ). В состав фактических затрат также включаются затраты по оплате процентов по заемным средствам, если они привлечены для приобретения МПЗ (материалов) и произведены до даты оприходования МПЗ на склад организации (п. 6 ПБУ 5/01).

В соответствии с п. 68 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н, фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, включает:

1) стоимость материалов по договорным ценам;

2) транспортно-заготовительные расходы;

3) расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

При этом в состав транспортно-заготовительных расходов включаются расходы на транспортировку, а также плата за хранение материалов в местах приобретения (п. 70 Методических указаний).

МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости. На наш взгляд, аналогичным образом следует принимать к учету материалы, право собственности на которые перешло к организации до момента их фактического получения.

14.7 Особенности аудита при организации учета материально-производственных запасов по учетным ценам

Если согласно учетной политике организации *учет МПЗ* ведется по учетным ценам с использованием *счетов 15* «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и *16* «Отклонение в стоимости материальных ценностей», то информация об их приобретении отражается в бухгалтерском учете в соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов на счете *15*. *В дебет счета 15 относятся фактические затраты*, связанные с приобретением МПЗ, *в корреспонденции с кредитом счета 60* «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». *В кредит счета 15 в корреспонденции с дебетом счета 10* «Материалы» списывается *учетная стоимость* фактически поступивших в организацию и оприходованных МПЗ. *Сумма разницы* (отклонения) в стоимости приобретенных МПЗ, исчисленной в фактической себестоимости приобретения, и учетных ценах списывается *со счета 15 на счет 16*. Описанный порядок учета отклонений установлен также п. 83, 85 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н.

В дебет счета 15 относятся фактические затраты, связанные с приобретением товара, в корреспонденции в рассматриваемом случае с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумма разницы между стоимостью приобретенного товара, исчисленной в фактической себестоимости приобретения, и учетной ценой списывается со счета 15 на счет 16.

Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» разницы согласно Инструкции по применению Плана счетов списываются в дебет счета учета расходов на продажу или других соответствующих счетов.

Согласно подп. «в» п. 80 Методических указаний № 119н допускается применение в качестве учетных планово-расчетных цен, которые разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих МПЗ и предназначены для использования внутри организации.

В организациях, ведущих учет МПЗ по планово-расчетным ценам, разрабатывается номенклатура-ценник в порядке, установленном в п. 81 Методических указаний № 119н.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов и п. 86 Методических указаний № 119н отклонения в стоимости сырья, относящиеся к сырью, отпущенному в производство, подлежат ежемесячному списанию на счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующего сырья.

14.8 Приобретение материально-производственных запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте

Согласно п. 4, 5, 6 ПБУ 3/2000 «Учет активов и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 10.01.2000 № 2н, стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте. При импорте МПЗ датой совершения

операции считается дата перехода права собственности к импортеру на импортируемые МПЗ (Приложение к ПБУ 3/2000).

Сумма разницы, образовавшейся вследствие отклонения курса покупки агентом иностранной валюты от официального курса Центрального банка РФ, установленного на дату покупки этой валюты, может отражаться в бухгалтерском учете организации в составе операционных расходов (п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н). Данная операция отражается в бухгалтерском учете *по дебету счета 91* «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы», *в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов с агентом.*

Операции по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации признаются объектом налогообложения по НДС (подп. 4 п. 1 ст. 146 НК). При этом налоговая база определяется в порядке, установленном п. 1 ст. 160 НК, ст. 117 ТК. В бухгалтерском учете *сумма НДС*, подлежащая уплате таможенному органу, отражается *по дебету счета 19* «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» *в корреспонденции с кредитом счета 68.* Сумму НДС, фактически уплаченную при ввозе материалов на таможенную территорию Российской Федерации, организация имеет право принять к вычету (п. 2 ст. 171 НК) после принятия на учет ввезенных материальных ценностей и при наличии документов, подтверждающих фактическую уплату НДС (п. 1 ст. 172 НК).

14.9 Материальные расходы

Для целей налогового учета в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 254 НК затраты на приобретение материалов, используемых при производстве продукции, включаются в состав материальных расходов. Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету либо включаемых в расходы в соответствии с НК), включая ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей (п. 2 ст. 254 НК).

Следует отметить, что приведена в соответствие терминология налогового и бухгалтерского учета. В бухгалтерском учете порядок отражения материальных расходов регулируется ПБУ 5/01, утвержденным приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28.12.2001 № 119н. В налоговом же учете для аналогичных целей использовался термин «материально-производственные ценности». С 1 января 2005 г. в налоговом законодательстве применяется понятие, используемое для целей бухгалтерского учета, – «материально-производственные запасы».

В п. 2 ст. 254 НК уточнен порядок формирования стоимости МПЗ. Начиная с 2006 г. она определяется исходя из цен приобретения МПЗ без учета НДС и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных НК. Иные налоги и сборы (например, таможенные пошлины и сборы), уплаченные при приобретении материально-производственных запасов, учитываются в их стоимости. В стоимости материально-производственных запасов по-прежнему учитываются комиссионные вознаграждения посредническим организациям, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением МПЗ.

Расходы на содержание заготовительно-складского подразделения организации не включаются в стоимость МПЗ. Они учитываются в составе косвенных расходов в соответствии с п. 2 ст. 318 НК.

Транспортные расходы по доставке материальных ценностей учитываются при формировании стоимости МПЗ (п. 2 ст. 254 НК). В случае доставки материалов силами собственного транспортного цеха оценка данных услуг производится с учетом оценки готовой продукции (работ, услуг) в соответствии со ст. 319 НК. На это указано в п. 4 ст.

254 НК. Однако услуги транспортного цеха могут быть связаны с приобретением нескольких видов материальных ценностей, в таком случае сумма расходов распределяется между материальными ценностями пропорционально любому обоснованному для этого случая критерию.

Затраты на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, учитываются в составе косвенных расходов. При этом сумма косвенных расходов на производство и реализацию, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК.

Сторона, безвозмездно получающая имущество, отражает его стоимость в составе внереализационных доходов исходя из рыночных цен, при условии, что на полученное имущество не распространяются положения ст. 251 НК.

Датой осуществления материальных расходов признается дата передачи в производство материалов – в части материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги) (п. 2 ст. 272 НК). Рассматриваемые расходы относятся к прямым расходам на основании п. 1 ст. 318 НК.

14.10 Передача сырья в переработку

В бухгалтерском учете *передача сырья в переработку* отражается записью по субсчетам *счета 10 «Материалы»*: по кредиту субсчета 10-1 «Сырье и материалы» в корреспонденции с дебетом субсчета 10-7 «Материалы, переданные в переработку» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций).

Стоимость работ по переработке сырья, выполненных сторонней организацией, также считается материальными расходами, но относится к косвенным расходам (подп. 6 п. 1 ст. 254, ст. 318 НК).

Расходы на оплату работ по переработке сырья участвуют при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль в полном объеме в отчетном периоде, в котором подписан акт выполненных работ по переработке, а при формировании бухгалтерской прибыли данные расходы участвуют по мере изготовления и продажи готовой продукции, т. е. в последующих отчетных периодах. Следовательно, у организации в отчетном периоде, в котором принят результат работ по переработке сырья, возникают разницы между величиной показателей бухгалтерской и налогооблагаемой прибыли.

14.11 Учет товаров

Товары в соответствии с п. 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 09.06.2001 № 44н, считаются частью МПЗ организации, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

Приобретенные товары принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которой в данном случае считается сумма, уплаченная продавцу товаров, без учета НДС (п. 5, 6 ПБУ 5/01). Сумму НДС, уплаченную продавцу при приобретении товаров, организация имеет право принять к вычету на основании подп. 2 п. 2 ст. 171 НК при выполнении условий, приведенных в п. 1 ст. 172 НК.

В соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению *учет товаров* ведется на *счете 41 «Товары»*.

В соответствии с п. 2 ст. 424 ГК изменение цены после заключения договора допускается в случаях и на условиях, предусмотренных договором, законом либо в установленном законом порядке.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок) (п. 6.5 ПБУ 10/99

«Расходы организации», утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 06.05.1999 № 33н).

Реализация товаров (за исключением операций, указанных в п. 3 ст. 39 НК) признается объектом обложения НДС (подп. 1 п. 1, п. 2 ст. 146 НК).

14.12 Инвентаризация материально-производственных запасов

Согласно п. 1 ст. 12 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем предприятия, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13.06.1995 № 49.

Результаты инвентаризации оформляются документами по формам, утвержденным постановлениями Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 и от 27.03.2000 № 26.

Для отражения полученных при инвентаризации данных фактического наличия товарно-материальных ценностей в местах хранения и на всех этапах их движения в организации применяется Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей по форме № ИНВ-3, утвержденной постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88. Выявленные не отраженные в учете материальные ценности также подлежат включению в указанную Инвентаризационную опись.

Излишки имущества, выявленные при инвентаризации, в соответствии с подп. «а» п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Министерства финансов РФ от 29.07.1998 № 34н, приходятся по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации.

Согласно п. 20 ст. 250 НК внереализационными доходами налогоплательщика признаются, в частности, доходы в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации. Пунктом 5 ст. 274 НК установлено, что внереализационные доходы, полученные налогоплательщиком в натуральной форме, учитываются при определении налоговой базы исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК. Иными словами, внереализационные доходы определяются исходя из действующих рыночных цен.

Для учета имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации, Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению предназначен *счет 91* «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы».

При определении доходов и расходов методом начисления датой признания внереализационного дохода в виде стоимости излишков материалов считается дата оприходования этих излишков (по аналогии с подп. 1 п. 4 ст. 271 НК), которое оформляется приходным орденом по форме № М-4 «Приходный ордер», утвержденной постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 № 71а.

14.13 Аудит отчетных форм

Проверка полноты раскрытия информации об МПЗ в бухгалтерской отчетности включает следующий порядок выполнения.

При анализе представленной бухгалтерской отчетности нужно убедиться:

- 1) что МПЗ правильно классифицированы в отчетности как сырье и материалы, готовая продукция и товары для перепродажи;
- 2) данные бухгалтерского учета по МПЗ соответствуют данным бухгалтерского баланса (форма № 1).

В пояснительной записке должна быть раскрыта следующая существенная информация об МПЗ:

- о способах оценки МПЗ по их группам;

последствиях изменений способов оценки МПЗ;

стоимости МПЗ, переданных в залог;

величине и движении резервов под снижение стоимости МПЗ в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов»;

информация по сегментам в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 27.01.2000 № 11н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Информация по сегментам“ (ПБУ 12/2000)»;

информация об условных фактах хозяйственной деятельности с МПЗ в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 28.11.2001 № 96н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Условные факты хозяйственной деятельности“ (ПБУ 8/01)»;

информация о событиях после отчетной даты, влияющих на состояние МПЗ в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 25.11.1998 № 56н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „События после отчетной даты“ (ПБУ 7/98)»;

информация об операциях с аффилированными лицами в соответствии с приказом Министерства финансов РФ от 13.01.2000 № 5н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету „Информация об аффилированных лицах“ (ПБУ 11/2000)».

Все выводы и замечания аудитора систематизируются в рабочих документах, рассчитывается уровень влияния на достоверность финансовой отчетности путем сопоставления с определенным ранее уровнем существенности и составляется отчет (письменная информация) по результатам проверки.

Вопросы для самоконтроля:

1. Расскажите про цели и состав аудита материально-производственных запасов и порядок учета.
 2. Расскажите про критерии получения аудиторских доказательств при аудите материально-производственных запасов.
 3. Расскажите про этапы сбора аудиторских доказательств.
 4. Расскажите про методы получения аудиторских доказательств.
 5. Расскажите про планирование аудита материально-производственных запасов.
 6. Расскажите про аудит правильности учета материалов.
 7. Расскажите про особенности аудита при организации учета материально-производственных запасов по учетным ценам.
 8. Расскажите про аудит при приобретении материально-производственных запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте.
 9. Раскройте аудит материальных расходов.
 10. Расскажите про аудит при передачи сырья в переработку.
 11. Расскажите про аудит при учете товаров.
 12. Расскажите про аудит при инвентаризация материально-производственных запасов.
 13. Расскажите про аудит отчетных форм
- Литература: [1-15, 20]

Тема 15 Аудит готовой продукции

Цикл выпуска и продажи готовой продукции – основной раздел деятельности промышленного предприятия. В этом цикле формируются такие значимые для пользователей бухгалтерской отчетности показатели, как выручка от продажи,

себестоимость проданной продукции и прибыль (убыток) от продажи. Они отражают эффективность основной деятельности хозяйствующего субъекта, способность его к расширению своего производственного ассортимента, к удовлетворению социальных и материальных потребностей коллектива, к выполнению обязательств перед бюджетом и другими организациями.

Проверка организации бухгалтерского учета выпуска и продажи готовой продукции относится к одному из видов аудиторских услуг, оказываемых аудиторской фирмой по специальным заданиям согласно установленному договору с экономическим субъектом, или включается в общий аудит.

Цель проверки операций выпуска и продажи готовой продукции заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от реализации. При этом в процессе аудита решается комплекс взаимосвязанных задач :

- анализируется учетная политика предприятия в части, регулирующей порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;
- контролируется договорная дисциплина в соответствии с законодательством;
- проверяется правильность документального оформления операций по выпуску и продаже продукции;
- изучается порядок учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции;
- оценивается полнота, своевременность и достоверность оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи ее покупателям;
- анализируется правильность и законность организации аналитического и синтетического учета операций, связанных с движением готовой продукции;
- контролируется соблюдение налогового законодательства в части налогообложения операций по продаже готовой продукции.

При подготовке программы аудита оценивается система внутреннего контроля экономического субъекта с точки зрения надежности, качества и степени доверия с использованием процедуры тестирования, осуществляемой на основании положений Федерального стандарта аудита «Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита». Результаты оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля цикла выпуска и продажи готовой продукции основываются на содержании вопросов и объектов исследования, перечне аудиторских процедур и приводятся в виде тестов проверки. Тесты проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета цикла выпуска и продажи готовой продукции приводятся с наибольшей вероятностью использования их в практической работе. Содержание ответов и выводы аудитора произвольны, учитывая наиболее часто встречающиеся нарушения такого плана в организации бухгалтерского учета и внутреннего аудита.

Аудит документооборота осуществляется по формальным признакам (соответствие типовой унифицированной форме, наличие всех реквизитов, подписей, печати, даты, номера документа) и по существу отраженных операций (законность, целесообразность, достоверность, арифметический контроль сумм и итогов). Проверенные аудитором первичные учетные документы, отражающие движение готовой продукции, заносятся в рабочий документ аудитора.

Аудит учета готовой продукции по нормативной себестоимости. Организация может учитывать готовую продукцию по нормативной себестоимости. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций в организациях, учитывающих выпущенную

Таблица 15.1 - Основные аудиторские процедуры операций выпуска и продажи готовой продукции

Процедура	Цель применения	Источник доказательств
1. Инвентаризация	Подтверждение: остатков готовой продукции на складе, отгруженной продукции; реальность сумм дебиторской задолженности	Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, акты инвентаризации расчетов с покупателями, отчеты о движении готовой продукции на складе
2. Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций	Проверка соблюдения методологии, принципов учета продажи, отгрузки готовой продукции, дебиторской задолженности	Нормативные акты, План счетов и рабочий план счетов предприятия, учетная политика. Журналы-ордера № 1, 2, 6, 8, 9, 10, 10/1, 10а, 12, 15, ведомости № 1, 2, 5, 7, 10, 10а, 11, 12, 13, 13а, 14, 15, 16, Главная книга или регистры компьютеризированного учета по соответствующим направлениям
3. Контроль первичных документов и регистров учета	Обнаружение неучтенных операций по отгрузке и продаже продукции (подтверждение полноты)	Счета-фактуры, накладные, приходные ордера. Журналы-ордера № 1, 2, 6, 8, 9, 10, 10/1, 10а, 12, 15, ведомости № 1, 2, 5, 7, 10, 10а, 11, 12, 13, 13а, 14, 15, 16, Главная книга или регистры компьютеризированного учета по соответствующим направлениям
4. Подтверждение	Проверка реальности сумм дебиторской задолженности, авансов, полученных с помощью письменного подтверждения от третьих лиц	Счета-фактуры, аналитические ведомости, письменные ответы на запросы аудиторов, или предприятия
5. Пересчет	Проверка правильности определения оборотов по продаже, определения фактической себестоимости отгруженной и реализованной продукции	Журналы-ордера № 1, 2, 6, 8, 9, 10, 10/1, 10а, 12, 15, ведомости № 1, 2, 5, 7, 10, 10а, 11, 12, 13, 13а, 14, 15, 16, Главная книга, бухгалтерские справки, расчеты. При компьютеризированном ведении учета необходимо проверить и правильность алгоритма, заложенного в программе для подсчета соответствующих итогов и оборотов
6. Проверка документов (прослеживание)	Подтверждение достоверности, законности и экономической целесообразности отраженных хозяйственных операций (отгрузки, продажи готовой продукции, произведенных расходов на продажу)	Счета-фактуры, накладные, приходные кассовые ордера, журналы-ордера, регистры аналитического учета, заявки, кассовые отчеты, транспортные накладные, карточки складского учета
7. Подготовка альтернативного товарного баланса (по видам продукции)	Проверка правильности определения сумм отгруженной продукции и остатка на складе в натуральном и стоимостном выражении	Карточки складского учета, ведомости движения готовой продукции на складе, данные об учетных ценах, счета-фактуры
8. Аналитические процедуры	Выявление областей потенциального риска, оценка эффективности деятельности предприятия	Квартальные и месячные отчеты производства, прогнозы прибыли, бухгалтерская отчетность за предыдущие годы. При этом могут использоваться специальные аудиторские программы для проведения анализа

продукцию по нормативной себестоимости и использующих счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», по дебету данного счета отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции в корреспонденции со счетами учета затрат (в данном случае счет 20 «Основное производство»). По кредиту счета 40 отражается нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции в корреспонденции со счетом 43 «Готовая продукция».

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 на последнее число месяца определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой) себестоимости. Выявленный перерасход, т. е. превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой), списывается со счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» дополнительной записью. Счет 40 закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет. Таким образом, вся сумма отклонения фактической себестоимости готовой продукции от нормативной списывается на себестоимость реализованной продукции независимо от того, вся ли выпущенная продукция была реализована.

Вопросы для самоконтроля:

1. Расскажите про задачи аудита готовой продукции.
2. Расскажите про основные аудиторские процедуры операций выпуска и продажи готовой продукции
3. Расскажите про программу аудита по проверке готовой продукции.

Литература: [1-17, 20-22]

Тема 16 Аудит обязательств организаций

16.1 Цель, предмет, объект и задачи аудита обязательств

16.2 Методика аудита обязательств

16.3 Типичные и возможные нарушения учета обязательств

Цель аудита обязательств — собрать доказательства относительно выражения мнения аудитора о правильности, своевременности и полноте отражения в учете обязательств, а именно; расчетов предприятия с поставщиками и другими кредиторами; достоверность остатков по расчетам с бюджетом, начисление и уплата налогов и сборов, правильность ведения учета по этим расчетам, заполнение отчетности и соответствие данных учетных регистров данным налоговой отчетности; соблюдения законодательства и порядка расчетов по оплате труда, а также общую оценку действующей системы формирования информации относительно оплаты труда, ее соответствие законодательным и нормативным актам, а также установить соблюдение предприятием требований ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств».

Предмет аудита обязательств — хозяйственные процессы и операции, связанные с расчетами предприятия по обязательствам перед кредиторами, бюджетом, работниками, а также отношения, возникающие при этом на предприятии и за его пределами.

Объектами аудита обязательств могут быть:

- 1) Элементы учетной политики:
 - п(С)бу, которыми руководствуется предприятие при ведении учета обязательств;
 - номенклатура рабочих бухгалтерских счетов, а также строение аналитических счетов по учету обязательств;
 - порядок проведения инвентаризации расчетов;
 - формы бланков документов, регистров учета, отчетности;
 - сроки представления документов в бухгалтерию для предъявления счетов;
 - трудовая дисциплина и соблюдение трудового законодательства;

- политика оплаты труда и стимулирования;
- система внутреннего контроля операций по оплате труда
- перечень налогов и сборов, которые платит предприятие, базы налогообложения по каждому налогу или сбору, ставки налогов и сборов.

2) Операции по учету расчетов

- с поставщиками и подрядчиками;
- по кредитным операциям;
- с разными кредиторами и другими операциями;
- по налогам;
- по сборам;
- по оплате труда
- по другим выплатам работникам;
- расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ);
- расчетов по взносам в отношении удержаний из заработной платы;
- расчетов по взносам относительно отчислений из заработной платы.

3. Записи в первичных документах, регистрах учета и отчетности.

4. Информация о нарушениях ведения учета, недостачи, злоупотребления, которые нашли документальное подтверждение в актах ревизии, проверок, заключениях аудиторов и постановлениях правоохранительных органов

Следует вспомнить, что вопросы, связанные с аудиторскими доказательствами, определенными в теме относительно отдельного объекта или группы объектов проверки, рассматриваются с использованием трех основных групп носителей информации:

А) финансовая отчетность;

Б) регистры учета;

В) первичные документы.

Задачами аудита обязательств в целом являются:

- проверка достоверности остатков по видам обязательств;
- соблюдение финансово-расчетной дисциплины и ее влияние на платежеспособность предприятия;
- реальность каждой задолженности, особенно просроченной;
- установления основной формы расчетов с поставщиками и подрядчиками;
- правильность отнесения по срокам погашения, законность возникновения и своевременность погашения кредиторской задолженности;
- проверка полноты и правильности отображения базы налогообложения по каждому налогу или сбору;
- проверка правильности применения ставок налогов и сборов, а также арифметические расчеты по начислению налогов;
- проверка законности и обоснованности применения льгот по налогам и сборам;
- контроль полноты и своевременности уплаты налогов и сборов в бюджет;
- проверка правильности составленных деклараций, расчетов по платежам в бюджет и своевременность их подачи в налоговый орган;
- соблюдение нормативно-правовых актов по начислению оплаты труда;
- правильность начисления заработной платы, соответствие ее объемам и расценкам по сдельной форме;
- правильность, полнота и своевременность осуществления удержаний из всех видов оплаты труда и категорий работников за соответствующий период;
- правильность, полнота и своевременность осуществления отчислений по всем видам оплаты труда за соответствующий период;
- своевременность перечисления взносов и законность использования средств Пенсионного фонда и Фонда социального страхования
- своевременность выдачи заработной платы работникам и правильность расчетов с депонентами;

- правильность отражения обязательств в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Программа аудита обязательств необходимо составить на основе плана, детализируя задачи с определением конкретных процедур, источники аудиторских доказательств (отчетность, регистры учета, первичные документы, документы от других лиц и собрана информация аудиторами), сроков аудита.

16.2 Методика аудита обязательств

Аудитор, получив задание на проведение аудита обязательств, составляет план и программу проведения аудита и в соответствии с ней начинает проводить проверку.

Начинается аудит оценки методики и организации учета обязательств, указанных в Приказе об учетной политике. При этом, аудитор определяет методические и организационные особенности, выясняет возможность применения тех или иных методик, которые можно предложить клиенту и оценивает такие вопросы в Приказе об учетной политике:

- оценивает наличие и сроки кредиторской задолженности;
- уточняет в рабочем плане счетов, какие счета и субсчета использует предприятие и каким образом детализирует информацию о кредиторской задолженности;
- изучает должностные инструкции бухгалтеров по учету расчетов с бюджетом, по оплате труда, по социальному страхованию;
- выясняет использования иностранной валюты при проведении расчетов с иностранными контрагентами и тому подобное.

На основе задания и программы проведения проверки, аудитор приступает к проведению аудита кредиторской задолженности.

Аудит расчетов с кредиторами необходимо начинать с оценки данных финансовой отчетности, а именно — Баланса (Отчета о финансовом состоянии), из которого выясняют сумму задолженности перед кредиторами.

Аудит обязательств проводится по нескольким направлениям, основными среди которых являются:

- аудит расчетов с поставщиками;
- аудит расчетов по долгосрочным и краткосрочным кредитам банков;
- аудит расчетов с бюджетом;
- аудит расчетов по социальному страхованию;
- аудит расчетов по выплатам работникам;
- аудит расчетов с другими кредиторами.

Аудит обязательств необходимо начинать с изучения действующих на период проверки нормативно-законодательных актов, их соблюдение предприятием, а также с ознакомления с организацией и методикой учета, предусмотренного Приказом об учетной политике на предприятии и в соответствии приложений к нему (рабочим планом счетов, графиком документооборота и должностными инструкциями работников).

Аудит необходимо начинать по любому из направлений по изучению остатков в Балансе (Отчете о финансовом состоянии) и сравнения их с остатками по соответствующим счетам Оборотной ведомости по синтетическим счетам — для подтверждения достоверности данных или выявления отклонений. Следующим шагом, необходимо сравнить обороты и остатки Оборотной ведомости с Главной книгой и регистрами синтетического и аналитического учета по отдельным счетам и субсчетам.

Аудит займов предприятия

В ходе проведения аудита займов проверяют следующие моменты:

- соблюдение условий договора;
- своевременность возврата основного долга и уплаты процентов;
- правильность расчета процентов;

- целевое использование полученных займов; достоверность баланса организации;

- правильность документального оформления операций по получению займов, а также их целесообразность и законность

Аудит расчетов организации с поставщиками и подрядчиками

Аудит данного вида расчетов нужно проводить по следующим ключевым направлениям. Проверить наличие договоров на поставку товаров, оказание услуг и выполнение работ. Затем выявляется фактическое наличие и правильность заполнения первичных документов на получение товарно-материальных ценностей (работ, услуг), также проверяется полнота оприходования ТМЦ. Аудитору следует рассмотреть систему учета доверенностей на приобретение ТМЦ и убедиться, что отметки об использовании доверенностей делаются своевременно в специальном журнале.

Проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками позволяет выявить следующие моменты: своевременность выставления счетов подрядным организациям; соблюдение сроков оплаты выполненных работ; претензионная работа предприятия по поставщикам и подрядчикам; соблюдение сроков погашения аудируемым субъектом задолженности поставщикам и подрядчикам; корректность ведения бухгалтерского учета данной задолженности.

Аудит расчетов с бюджетом по налогам

На сегодняшний день организации уплачивают в бюджет следующие виды налогов:

- налог на добавленную стоимость;
- подоходный налог; акцизы;
- земельный налог;
- социальный налог;
- налог на имущество;
- налог на транспортные средства.

1 Проводя проверку расчетов с бюджетом по налогам нужно выявить: правильность исчисления налога, своевременность внесения налоговых платежей и представления расчетов в налоговые органы. Также важно уделить внимание анализу своевременности предоставления и достоверности налоговой отчетности.

Аудит расчетов с персоналом по оплате труда

Главной задачей аудита расчетов по оплате труда является контроль соблюдения нормативного законодательства при начислении заработной платы и удержаний из нее, а также проверяется своевременность и правильности осуществления расчетов с работниками.

В ходе данного вида аудита нужно определить какие виды оплаты труда применяются в организации, проверить правильность применения расценок и нормативов, исследовать штатное расписание. Также аудитору важно определить степень достоверности данных учета рабочего времени и точность алгоритма начисления заработной платы.

16.3 Типичные и возможные нарушения учета обязательств

В типичных и возможных нарушениях по операциям учета обязательств следует отметить:

- неудовлетворительное оформление первичных документов (применение нетипичных или неуместных форм, отсутствие подписей, печатей, заполнения всех необходимых реквизитов);
- безосновательное отгрузки готовой продукции, товаров, работ, услуг и т. п. и возникновения кредиторской задолженности;
- безосновательное признание расходов организации;

- неправильная классификация сумм кредиторской задолженности на долгосрочную и краткосрочную;
- зачисление уплаченных сумм кредиторской задолженности на погашение задолженности неподходящих кредиторов;
- отражения кредиторской задолженности на фиктивных счетах несуществующих клиентов или по фиктивным нетоварным операциям;
- неправильное отражение бартерных операций;
- уничтожение оригинальных документов;
- неправильное оформление и предъявление претензий по договорам поставки;
- не оприходованные товарно-материальные ценности, полученных от поставщиков;
- невзаємозакриття авансов полученных соответствующими суммами по списанию признанной дебиторской задолженности;
- невзаємозакриття авансов уплаченных соответствующими суммами по списанию признанной кредиторской задолженности;
- сокрытие кредиторской задолженности отражением в Балансе (Отчете о финансовом состоянии) свернутого остатка;
- неправильное определение (оценка) сумм кредиторской задолженности в связи с колебанием курса валют на дату составления Баланса при расчетах в иностранной валюте;
- замена оригинальных выписок банка другими или исправления сумм, свидетельствующие о погашении кредиторской задолженности;
- неправильное определение налогового кредита по НДС;
- отражение в Балансе просроченной кредиторской задолженности по истечении срока исковой давности, что приводит к необоснованному снижению платежей в бюджет по налогу на прибыль предприятия и налогу на добавленную стоимость;
- учет расчетов с поставщиками и подрядчиками, которые осуществляются в иностранной валюте, производится только в гривнах, что затрудняет контроль за правильностью расчета валютного эквивалента и сумм курсовых разниц;
- формальное проведение инвентаризации расчетов;
- отсутствие документов, которыми оформляются кредитные отношения предприятия с банком;
- неправильный расчет и отражение процентов по кредитам;
- включение в себестоимость продукции (работ, услуг) процентов по кредитам, которые согласно действующему законодательству не входят в нее;
- нарушения, связанные с заключением коллективного договора, оформлением изменений или дополнений к нему и его выполнением;
- отсутствие документов, подтверждающих законность начисления и выплаты работникам денежных средств;
- завышение объемов работ в документах на оплату труда относительно их фактического выполнения;
- использование подставных лиц при выполнении временных, сезонных работ;
- занижение фактических расходов на оплату труда с целью уменьшения соответствующих отчислений и удержаний из заработной платы;
- несоответствие суммы начисленных взносов в фонды социального страхования (единого взноса на общеобязательное государственное социальное страхование) данным учетных регистров;
- завышение (занижение) суммы начисленных взносов в результате неправильного расчета базы налогообложения или неправильного применения ставок;
- завышение (занижение) суммы страховых взносов, которые относятся на себестоимость продукции (работ, услуг), в результате неправильного расчета базы страховых взносов или неправильного применения ставок;

- отнесение на себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения суммы начисленных взносов на оплату труда работников, занятых в непроизводственной сфере, или источником финансирования которой являются специальные фонды;
- не включение выплат, предусмотренных законодательством, в состав совокупного дохода при исчислении налога на доходы физических лиц (НДФЛ);
- неправильном применении ставки и льгот при начислении НДФЛ;
- нарушение установленного порядка расчета средней заработной платы: неправильный выбор расчетного периода; завышение (занижение) размера среднего заработка вследствие необоснованного включения в расчет выплат, которые согласно действующему законодательству не подлежат включению данного расчета;
- несвоевременность уплаты отчислений и удержаний, связанных с оплатой труда, соответствующим органам;
- несвоевременность расчетов с работниками по оплате труда;
- нарушения по расчетам по депонированной заработной плате;
- несоответствие данных аналитического и синтетического учета и тому подобное.

Вопросы для самоконтроля:

1. Расскажите про цель, предмет, объект и задачи аудита обязательств.
2. Раскройте методику аудита обязательств.
3. Расскажите про типичные и возможные нарушения учета обязательств.

Литература: [1-5, 10-17]

Тема 17 Аудит кредиторской и дебиторской задолженности

17.1 Цели, задачи и нормативное регулирование аудита кредиторской задолженности.

17.2 Планирование аудита дебиторской задолженности.

17.3 Оценка системы внутреннего контроля дебиторской задолженности

17.4 Отбор операций и сальдо для проверки дебиторской задолженности

17.5 Программа аудита дебиторской задолженности

17.6 Цели, задачи и нормативное регулирование аудита кредиторской задолженности.

17.7 Планирование аудита кредиторской задолженности

17.8 Оценка системы внутреннего контроля кредиторской задолженности

17.9 Отбор операций и сальдо для проверки кредиторской задолженности

17.10 Программа аудита кредиторской задолженности

17.1 Цели, задачи и нормативное регулирование аудита кредиторской задолженности.

Понятие дебиторской задолженности дается в положении по бухгалтерскому учету "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденном приказом Минфина РФ от 06.05.1999 N 33н

Согласно приказу, если передача имущества в бухгалтерском учете не может быть признана как расход, то тогда она признается как дебиторская задолженность. Основным признаком расхода – уменьшение экономических выгод организации. Также в качестве дебиторской задолженности признается возможное увеличение экономических выгод организации после признания дохода, возникшего как право требования какого-либо вида активов.

Цель аудита дебиторской задолженности - получить необходимые аудиторские доказательства и сформировать мнение о достоверности и полноте информации о дебиторской задолженности, отраженной в финансовой отчетности проверяемой

организации. В соответствии с требованием осмотрительности и подходом «направленной проверки» дебиторская задолженность тестируется аудитором на предмет ее завышения, т.е. основная задача аудита дебиторской задолженности состоит в том, чтобы убедиться, что показатель дебиторской задолженности (активы проверяемой организации) в финансовой отчетности не завышен.

Как правило, большую часть дебиторской задолженности, отраженной в финансовой отчетности организации, составляет задолженность покупателей и заказчиков за проданную им продукцию (работы, услуги), поэтому при ее проверке аудитор может получить доказательства полноты и своевременности учета выручки от продаж и правильности ее отражения в финансовой отчетности.

Помимо задолженности покупателей и заказчиков в финансовой отчетности могут быть отражены и другие виды дебиторской задолженности, например задолженность по авансам, перечисленным поставщикам, задолженность управляющих и персонала организации и т.д. Это необходимо учитывать при планировании аудита, чтобы выработать приемлемый подход к проверке разных видов дебиторской задолженности.

В отчетности также раскрывается следующая информация о дебиторской задолженности:

- данные о просроченной дебиторской задолженности;
- данные о списанной дебиторской задолженности
- о сформированных суммах резерва по сомнительным долгам по каждому сомнительному долгу
- сведения об использовании резерва по сомнительным долгам в течении отчетного года
- сведения о полученных в обеспечение обязательств дебиторов гарантиях, имуществе и др.;
- информация о задолженности руководства организации;
- информация о задолженности связанных
- другая информация о дебиторской задолженности, которая может рассматриваться как существенная для пользователей финансовой отчетности организации.

К положениям учетной политики, влияющим на показатели дебиторской задолженности и раскрываемым в отчетности, в частности, относятся: определение момента признания выручки от продаж (на дату отгрузки или оплаты отгруженной продукции) и порядок формирования резерва по сомнительным долгам.

Изменения учетной политики в отношении момента признания выручки от продаж и, соответственно, даты отражения дебиторской задолженности за проданную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) в бухгалтерском учете и отчетности организации возникают редко, так как общепринятым методом признания доходов от продаж является их признание по мере отгрузки продукции независимо от даты погашения задолженности покупателями.

В случае изменения порядка формирования резерва по сомнительным долгам аудитор должен убедиться в том, что этот факт и его влияние на финансовую отчетность организации должным образом раскрыты в финансовой отчетности организации и дебиторская задолженность на начало отчетного года отражена в отчетности за минусом резерва по сомнительным долгам, сформированного с учетом положений вновь принятой учетной политики. При этом в финансовой отчетности остатки дебиторской задолженности на начало проверяемого отчетного периода не будут соответствовать остаткам, отраженным в финансовой отчетности на конец предыдущего отчетного периода.

17.2 Планирование аудита дебиторской задолженности.

Приступая к планированию аудиторской проверки необходимо собрать следующую информацию:

Покупатели и заказчики

- структурные подразделения/отделы, отвечающие за работу с покупателями и заказчиками;
- документооборот по расчетам с покупателями и заказчиками;
- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с покупателями и заказчиками и состоянием дебиторской задолженности;
- особенности в расчетах с покупателями и заказчиками за отчетный период.

Выручка от продажи товаров, работ, услуг

- структурные подразделения/отделы, осуществляющие продажу товаров, продукции, работ и услуг;
- документооборот по продаже товаров, продукции, работ и услуг;
- процедуры текущего контроля за правильностью отражения в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг;
- особенности реализации товаров, продукции, работ и услуг за отчетный период

Расчеты, не связанные с продажей и поставками:

а) Расчеты с дочерними и зависимыми обществами

- структурные подразделения/отделы, взаимодействующие с дочерними и зависимыми обществами;
- документооборот по расчетам с дочерними и зависимыми обществами;
- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с дочерними и зависимыми обществами;
- особенности в расчетах с дочерними и зависимыми обществами за отчетный период.

б) Расчеты с прочими дебиторами

- структурные подразделения/отделы, взаимодействующие с дебиторами, расчеты с которыми осуществляются с использованием счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»;
- документооборот по расчетам с прочими дебиторами;
- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с прочими дебиторами и состоянием дебиторской задолженности;
- особенности в расчетах с прочими дебиторами за отчетный период.

в) Внутрихозяйственные расчеты

- структурные подразделения, расчеты между которыми осуществляются с использованием счета «Внутрихозяйственные расчеты»;
- документооборот по внутрихозяйственным расчетам;
- процедуры текущего контроля за правильностью внутрихозяйственных расчетов и состоянием взаиморасчетов;
- особенности во внутрихозяйственных расчетах за отчетный период.

17.3 Оценка системы внутреннего контроля дебиторской задолженности

В целях разработки адекватной программы аудита оценка системы внутреннего контроля дебиторской задолженности производится на этапе планирования аудита. В ходе аудита эта оценка подтверждается или уточняется. В последнем случае вместе с оценкой уточняются характер, объем и временные рамки проведения аудиторских процедур.

Для оценки системы внутреннего контроля дебиторской задолженности аудитор должен получить информацию о последовательности операций с дебиторами организации и применяемых процедурах контроля дебиторской задолженности.

Система внутреннего контроля дебиторской задолженности должна охватывать все этапы операций с дебиторами, а именно:

- документирование заказа на поставку;
- разрешение поставки;
- определение условий поставки;
- выписку счета-фактуры и документов на отгрузку продукции;
- фактическую отгрузку продукции (выполнение работ, оказание услуг);
- отражение дебиторской задолженности в бухгалтерском учете;
- погашение дебиторской задолженности или ее списание.

Оценивая систему контроля дебиторской задолженности, аудитор должен выяснить:

- каким образом осуществляется прием заказов от покупателей (заказчиков);
- документируются ли принятые заказы на поставку продукции (выполнение работ, оказание услуг);
- каким образом определяются цены на проданную продукцию (работы, услуги) и условия оплаты;
- кто санкционирует продажу продукции (выполнение работ, оказание услуг) покупателям.

Для эффективного функционирования системы внутреннего контроля обязанности по регистрации заказов покупателей, определению цен и условий оплаты и санкционированию продаж лучше разделить. Ситуация, когда лицо, регистрирующее заказы покупателей, наделено также правом устанавливать цены и санкционировать фактический отпуск товаров, может спровоцировать злоупотребления (например, отпуск товаров по заниженным ценам, отпуск товаров покупателям, не расплатившимся за более ранние поставки) и свидетельствует о недостатках системы внутреннего контроля.

Наличие в организации утвержденного и периодически обновляемого прейскуранта, стандартных условий оплаты и отсрочки платежей для покупателей и контроль за соблюдением этих условий являются предпосылками эффективного функционирования системы внутреннего контроля.

Оценивая систему внутреннего контроля, аудитор может выборочно проверить ряд договоров на продажи и сопоставить их условия с действовавшими на момент продаж в организации прейскурантами и стандартными условиями оплаты (типовыми договорами).

Если прейскуранты и стандартные условия оплаты не установлены, это является слабой стороной системы внутреннего контроля и создает условия для завышения дебиторской задолженности: например, в конце отчетного периода могут быть зарегистрированы отгрузки по завышенным ценам, чтобы показать в отчетности более высокую дебиторскую задолженность и, соответственно, более привлекательное финансовое положение организации. В таких ситуациях аудитору необходимо увеличить объем аудиторских процедур по существу, особенно в отношении задолженности, возникшей в конце отчетного периода, задолженности зависимых организаций и других видов задолженности, которая, по оценке аудитора, может быть завышена в условиях слабой системы внутреннего контроля.

Важной процедурой системы внутреннего контроля дебиторской задолженности является санкционирование продаж (выдача разрешения на совершение данной хозяйственной операции), которое может осуществляться путем визирования уполномоченными лицами договоров на продажу продукции (работ, услуг), счетов-фактур, накладных на отгрузку продукции.

Для успешного функционирования системы внутреннего контроля в организации должен быть определен круг лиц, имеющих право санкционировать поставки, и

установлены процедуры контроля, направленные на предотвращение и выявление несанкционированных отгрузок. Причины несанкционированных отгрузок должны быть проанализированы, а после этого приняты соответствующие меры по совершенствованию системы внутреннего контроля.

Кроме того, аудитору следует выборочно проверить договоры на продажу продукции, счета-фактуры, накладные на предмет выявления документов, не утвержденных уполномоченными лицами.

После принятия заказа от покупателя и санкционирования продаж должны быть выписаны счета-фактуры и осуществлена отгрузка продукции покупателям.

В ходе изучения системы внутреннего контроля аудитор должен установить:

- кто выписывает счета-фактуры, ограничен ли круг лиц, имеющих доступ к бланкам счетов-фактур;
- осуществляется ли предварительная последовательная нумерация счетов-фактур;
- разделены ли обязанности по выписке счетов-фактур и бухгалтерскому учету дебиторской задолженности;
- контролируется ли последующая отгрузка продукции по выписанным счетам-фактурам, сверяются ли данные выписанных счетов-фактур с данными накладных на отгрузку продукции.

Ограничение круга лиц, имеющих доступ к бланкам счетов-фактур, предварительная нумерация бланков счетов-фактур, а также установление в организации контрольных процедур, направленных на выявление пропущенных или продублированных номеров счетов-фактур, являются сильными сторонами системы внутреннего контроля дебиторской задолженности. Для проверки функционирования этих элементов системы внутреннего контроля аудитору необходимо проверить, существует ли в организации распорядительный документ, определяющий круг лиц, которые выписывают счета-фактуры, и действительно ли счета-фактуры выписываются только уполномоченными на то лицами. В этом аудитор может убедиться путем опроса персонала клиента и выборочной проверки выписанных счетов-фактур. Выборочная проверка счетов-фактур применяется также для выявления пропущенных или продублированных счетов-фактур.

Неограниченный доступ к бланкам счетов-фактур, беспорядочная их нумерация создают предпосылки как для завышения дебиторской задолженности (путем выписки фиктивных счетов-фактур или повторных счетов-фактур на одну и ту же поставку), так и для ее сокрытия. Если в организации не установлен круг лиц, имеющих доступ к бланкам счетов-фактур, и не ведется их последовательная нумерация, аудитор должен расширить объем процедур по существу в отношении дебиторской задолженности, чтобы убедиться в полноте и реальности дебиторской задолженности, отраженной в отчетности организации.

В системе внутреннего контроля дебиторской задолженности важное значение имеет разделение обязанностей по выписке счетов-фактур и отражению дебиторской задолженности в бухгалтерском учете. Выполнение этих обязанностей одним и тем же работником создает предпосылки для искажения дебиторской задолженности в бухгалтерском учете и отчетности, так как задолженность может быть отражена в бухгалтерском учете несвоевременно, не в полной сумме и т.д.

Кроме того, в организации должны быть установлены процедуры контроля полноты и правильности отражения дебиторской задолженности в бухгалтерском учете. Такие процедуры заключаются, как правило, в регулярной сверке данных журналов учета выписанных счетов-фактур с данными регистров аналитического бухгалтерского учета. При оценке системы внутреннего контроля аудитору необходимо выборочно проверить, подтверждаются ли данные регистров бухгалтерского учета дебиторской задолженности соответствующими счетами-фактурами.

Российские организации отражают дебиторскую задолженность в реестрах бухгалтерского учета не по мере выписки счетов-фактур покупателю, а по мере отгрузки

соответствующей продукции (выполнения работ, оказания услуг). Поэтому важным элементом системы внутреннего контроля является осуществление процедур контроля отгрузки покупателям проданной продукции (выполнения работ, оказания услуг) в соответствии с выписанными счетами-фактурами.

К таким процедурам могут относиться отметки о фактической отгрузке продукции на экземплярах счетов-фактур, остающихся в организации, регулярно проводимая сверка данных накладных (иных отгрузочных документов) на отпуск продукции и счетов-фактур и выявление счетов-фактур, по которым отгрузка не произведена. Оценивая систему внутреннего контроля организации, аудитор должен выяснить, сверяются ли счета-фактуры с накладными на отпуск продукции, самостоятельно выбрать определенное количество счетов-фактур и убедиться в том, что соответствующие накладные на отгрузку продукции существуют и их данные отвечают данным счетов-фактур.

Важным элементом системы контроля дебиторской задолженности являются процедуры контроля за ее своевременным погашением и правильностью отражения поступивших в погашение задолженности средств бухгалтерском учете. К таким процедурам, в частности, относятся периодическая выверка расчетов с дебиторами, инвентаризация дебиторской задолженности, проверка регистров бухгалтерского учета поступления денежных средств и т.д. Если продажи производятся за наличный расчет, установленные процедуры внутреннего контроля должны обеспечивать сохранность денежных средств. К таким процедурам относятся разделение обязанностей по учету денежных средств и дебиторской задолженности, ежедневное внесение выручки на счета организации в банке, периодические инвентаризации денежных средств в кассе и т.п. При эффективной системе внутреннего контроля обязанности по проведению операций с денежными средствами и по ведению бухгалтерского учета задолженности должны быть разделены.

Оценивая систему внутреннего контроля, аудитору необходимо выборочно проверить документы, подтверждающие проведение инвентаризации дебиторской задолженности, акты выверки расчетов с дебиторами) сверить первичные документы на поступление денежных средств (кассовые книги, выписки банка) с данными аналитического учета дебиторской задолженности.

17.4 Отбор операций и сальдо для проверки дебиторской задолженности

Дав оценку системе внутреннего контроля, аудитор принимает решение относительно характера, временных рамок и объема проведения аудиторских процедур по проверке дебиторской задолженности.

Если аудиторская проверка финансовой отчетности данной организации проводится аудитором впервые, необходимо запланировать аудиторские процедуры в отношении начальных сальдо дебиторской задолженности.

Если получить достаточные доказательства достоверности дебиторской задолженности, отраженной в отчетности на начало года, не представляется возможным, аудитор должен рассмотреть вопрос о внесении соответствующей оговорки в аудиторское заключение.

В ходе проверки дебиторской задолженности аудитор, как правило, проверяет остатки по счетам. Операции по возникновению дебиторской задолженности обычно проверяются в ходе аудита выручки от продаж.

Исходя из особенностей деятельности организации, аудитор может проверять не только сальдо, но и операции по возникновению дебиторской задолженности. Такой подход оправдан, например, для организаций, осуществляющих продажи товаров по договорам комиссии, так как в их бухгалтерском учете и отчетности суммы дебиторской задолженности покупателей не соответствуют объему выручки от продаж и полнота и своевременность учета дебиторской задолженности не могут быть проверены с помощью аудиторских процедур в ходе проверки выручки от продаж.

Объем выборки для проверки дебиторской задолженности определяется с учетом оценки системы внутреннего контроля и аудиторских рисков, проведенной на стадии планирования аудита. При уточнении в ходе проверки этой оценки объем выборки может быть изменен.

Для проверки дебиторской задолженности аудитор может выбрать как задолженность каждого дебитора в целом, так и задолженность по каждому выставленному счету-фактуре. В этом случае в выборку могут попасть два или более счетов-фактур, выставленных одному дебитору. Порядок определения элементов выборки зависит от системы бухгалтерского учета в организации, структуры дебиторской задолженности, профессионального опыта аудитора, внутрифирменных аудиторских стандартов.

Если организация, к примеру, осуществляет регулярные отгрузки продукции небольшими партиями ограниченному кругу покупателей, то в качестве элемента ее дебиторской задолженности предпочтительнее рассматривать задолженность по каждой поставке (каждому счету-фактуре), если же количество дебиторов велико, аудитор может рассматривать в качестве элемента дебиторской задолженности каждого дебитора.

При отборе элементов дебиторской задолженности для выборочной проверки аудитору необходимо разделить совокупность остатков дебиторской задолженности по следующим признакам:

- по видам дебиторской задолженности (задолженность покупателей и заказчиков, задолженность по авансам выданным, задолженность дочерних и зависимых организаций, задолженность руководства и персонала организации, прочая дебиторская задолженность);

- по стоимостному признаку. Остатки дебиторской задолженности, превышающие уровень существенности или близкие к нему, обязательно должны быть отобраны для проверки;

- по срокам погашения дебиторской задолженности. Для проверки должны быть выбраны остатки по счетам как краткосрочной, так и долгосрочной дебиторской задолженности;

- по срокам возникновения задолженности. Аудитору необходимо обратить особое внимание на задолженность, возникшую в начале и конце проверяемого периода, чтобы убедиться в том, что отраженная в отчетности задолженность относится к отчетному, а не последующему году. Задолженность, длительное время числящуюся без движения на счетах бухгалтерского учета, необходимо проверить на предмет реальности ее погашения дебитором;

- по другим признакам в зависимости от особенностей деятельности организации.

17.5 Программа аудита дебиторской задолженности

Основные направления программы аудита по разделу «Дебиторская задолженность» следующие

1. Убедиться в том, что отраженная в отчетности дебиторская задолженность, действительно существует

2. Убедиться в том, что дебиторская задолженность, нереальная ко взысканию, списана со счетов бухгалтерского учета

3. Убедиться в том, что дебиторская задолженность отражена в отчетности в правильной оценке

4. Убедиться в том, что дебиторская задолженность отражена в отчетности за вычетом резерва по сомнительным долгам

5. Убедиться в том, что дебиторская задолженность, отраженная в отчетности, относится к проверяемому, а не последующему отчетному периоду

6. Убедиться в том, что дебиторская задолженность правильно классифицирована в отчетности как долгосрочная и краткосрочная

7. Убедиться в том, что дебиторская задолженность правильно классифицирована в отчетности как задолженность покупателей и заказчиков, задолженность по векселям полученным, задолженность дочерних и зависимых организаций, задолженность по авансам выданным и др.

8. Убедиться в том, что вся существенная информация о дебиторской задолженности адекватно раскрыта в отчетности организации

Предпосылки существование, права и обязанности, полнота, возникновение.

Чтобы убедиться в том, что отраженная в отчетности дебиторская задолженность действительно существует, широко используются запросы и подтверждения.

Для подтверждения существования дебиторской задолженности используются официальные письменные запросы.

Запросы третьим лицам отправляются с целью подтвердить существование дебиторской задолженности на определенную дату. Как правило, это дата финансовой отчетности (обычно 31 декабря отчетного года). Однако при проведении аудита финансовой отчетности в несколько этапов аудитор может посчитать целесообразным получить подтверждения и на промежуточные даты.

Отбирая дебиторов для рассылки запросов, аудитор должен учитывать, что скорее всего не все запрашиваемые лица ответят на запросы, а следовательно, не все подтверждения будут получены. Поэтому он может увеличить объем выборки и направить большее количество запросов.

Форма запроса разрабатывается аудитором в зависимости от его профессионального опыта, внутренних стандартов фирмы, в которой работает аудитор, особенностей системы учета третьей стороны, которой направлен запрос (если, конечно, они известны аудитору).

Разрабатывая форму запроса, аудитор должен учитывать, в какой форме запрашиваемые стороны подтвердят нужную информацию с большей готовностью. Ему необходимо решить, указать в запросе полную сумму задолженности организации, которой направляется запрос (предпосылка существование и права и обязанности), или с разбивкой по отдельным счетам-фактурам (существование, права и обязанности, возникновение), или вообще не указывать конкретную сумму, а попросить запрашиваемую сторону сделать это в ответе на запрос (существование, права и обязанности, полнота)

С точки зрения получения максимального количества ответов более эффективными являются запросы, в которых указаны конкретные суммы задолженности, так как ответ на них требует меньше усилий от запрашиваемого лица. В то же время при рассылке запросов с указанием конкретных сумм, которые необходимо подтвердить или опровергнуть, повышается вероятность того, что запрашиваемое лицо просто подтвердит указанные в запросе суммы без их проверки.

Подтверждения могут быть положительными и негативными.

Более предпочтительно комбинировать положительные и негативные подтверждения. Например, крупным дебиторам направлять запросы с просьбой дать положительные подтверждения, а небольшим - негативные подтверждения.

Если руководство клиента против того, чтобы аудитор направил запросы о подтверждении задолженности некоторым из дебиторов, аудитор должен получить от него обоснование таких возражений.

Соглашаясь с просьбой руководства клиента, аудитору следует не заменять задолженность данного дебитора другим элементом выборки, а подтвердить сальдо по ней с помощью альтернативных аудиторских процедур.

Если же аудитор считает просьбу руководства клиента не направлял запросы некоторым дебиторам необоснованной и руководство клиенту при этом препятствует отправке запроса, он должен рассмотреть возможность того, что такая просьба может означать стремление скрыть мошенничество или ошибки. В таком случае аудитор должен

рассмотреть возможность применения альтернативных аудиторских процедур для подтверждения дебиторской задолженности, а если это по каким-либо причинам не представляется возможным, оценить влияние этого факта на достоверность финансовой отчетности и аудиторское заключение.

Если аудитор не получил в разумные сроки ответа на отправленный запрос с просьбой о положительном подтверждении, ему необходимо направить повторный запрос тому же дебитору. При этом аудитор не должен вместо дебитора, ответ от которого не получен, направлять запрос другому дебитору с тем, чтобы количество выбранных для проверки элементов осталось тем же.

В случае, когда и повторный запрос остается без ответа, аудитор должен провести в отношении дебиторской задолженности данного лица альтернативные аудиторские процедуры, чтобы убедиться в том, что такая задолженность действительно существует на отчетную дату.

Если аудитор по каким-либо причинам не может получить достаточных аудиторских доказательств существования указанной дебиторской задолженности, он должен рассмотреть влияние этого факта на достоверность финансовой отчетности и аудиторское заключение.

При рассмотрении полученных подтверждений аудитор должен оценивать их надежность. Хотя письменные подтверждения, полученные от третьих лиц, являются надежными аудиторскими доказательствами, необходимо учитывать вероятность того, что не все запрашиваемые лица смогут представить объективное, непредвзятое и компетентное подтверждение. В частности, такая вероятность возрастает при подтверждении задолженности зависимых и дочерних организаций. Поэтому полученные подтверждения не должны быть единственным источником доказательств существования дебиторской задолженности, а следовательно, нельзя отказываться от проведения других аудиторских процедур в отношении дебиторской задолженности.

К альтернативным аудиторским процедурам, направленным на подтверждение существования дебиторской задолженности, относится сверка данных регистров бухгалтерского учета дебиторской задолженности с первичными документами: договорами, счетами-фактурами, накладными на отгрузку продукции.

Поскольку дебиторская задолженность, как и другие активы, тестируется аудитором на предмет ее возможного завышения, проверка производится, как правило, от записей в бухгалтерском учете к первичным документам. (предпосылка существование, права и обязанности, возникновение). Аудитор должен выбрать по регистрам бухгалтерского учета необходимое количество сальдо дебиторской задолженности, получить соответствующие первичные документы и убедиться в том, что данные бухгалтерского учета соответствуют данным первичных документов.

Если же у аудитора есть основания считать, что дебиторская задолженность может быть занижена, он должен провести проверку от первичных документов к бухгалтерскому учету (предпосылка полнота): выбрать достаточное количество первичных документов (договоров, счетов-фактур, накладных) и убедиться в том, что соответствующая дебиторская задолженность отражена в регистрах бухгалтерского учета.

Для подтверждения существования дебиторской задолженности на отчетную дату аудитор может также изучить поступления денежных средств, произошедшие после отчетной даты. Если после отчетной даты организация получила от дебитора денежные средства в погашение задолженности, отраженной в отчетности, это является доказательством существования данной задолженности на дату отчетности.

Кроме того, аудитору необходимо изучить регистры бухгалтерского учета дебиторской задолженности за период после отчетной даты. Этот период (например, один или два месяца, нормальный для данной организации срок погашения задолженности, период от отчетной даты до даты проверки) определяется аудитором исходя из его профессионального опыта и внутрифирменных стандартов.

Необходимо обратить внимание на записи в бухгалтерском учете, сторнирующие ранее отраженную в регистрах бухгалтерского учета дебиторскую задолженность, на операции по возврату после отчетной даты отгруженной в проверяемый период продукции и другие подобные операции, которые могут быть связаны с завышением дебиторской задолженности на конец отчетного года.

Если в период после отчетной даты задолженность не была погашена, аудитору необходимо выяснить причины этого: не наступил срок погашения задолженности в соответствии с договором, дебитору предоставлена отсрочка платежа и или же задолженность является нереальной к взысканию.

Если сумма задолженности, которая, по мнению аудитора, является нереальной к взысканию, существенна, необходимо обсудить с руководством клиента вопрос о списании этой задолженности со счетов бухгалтерского учета. В случае отказа клиента внести исправления в бухгалтерский учет и отчетность, аудитор должен оценить влияние этого на финансовую отчетность организации и аудиторское заключение.

В подтверждение того, что нереальная к взысканию дебиторская задолженность списана со счетов бухгалтерского учета и не отражена в отчетности организации, аудитору надлежит выборочно проверить сроки погашения задолженности, отраженной на конец отчетного года в отчетности организации. В случае выявления просроченной задолженности необходимо установить причины этого и выяснить, какие меры предпринимаются в организации к погашению просроченной задолженности.

Если сроки взыскания задолженности в соответствии с действующим законодательством истекли или задолженность нереальна ко взысканию по каким-либо иным причинам (финансовая несостоятельность, ликвидация организации-дебитора и т.п.), аудитор должен обсудить с руководством клиента необходимость списания этой задолженности со счетов бухгалтерского учета. Если же руководство клиента отказывается сделать это аудитору необходимо рассмотреть вопрос о влиянии наличия неписанной безнадежной задолженности на финансовую отчетность организации и аудиторское заключение.

Предпосылки стоимостная оценка, точное измерение.

Чтобы убедиться в том, что дебиторская задолженность отражена в отчетности в правильной оценке аудитору необходимо выбрать достаточное количество сальдо дебиторской задолженности и проверить:

- соответствуют ли суммы дебиторской задолженности, отраженной на счетах бухгалтерского учета, данным счетов-фактур, договоров на продажу, накладных на отпуск продукции;

- произведена ли на отчетную дату переоценка дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, в связи с изменением курса соответствующей валюты;

- в правильной ли оценке отражена задолженность по договорам мены.

Если учетной политикой организации предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам, аудитор должен удостовериться в том, что задолженность отражена в отчетности за вычетом этого резерва и резерв сформирован в обоснованной сумме.

Формирование резерва по сомнительным долгам в российских организациях производится, как правило, по каждому долгу в отдельности по результатам проведения инвентаризации дебиторской задолженности. Поэтому для проверки обоснованности формирования резерва по сомнительным долгам аудитору необходимо ознакомиться с документами об инвентаризации дебиторской задолженности, решением о создании резерва по сомнительным долгам и расчетом суммы резерва. Расчет суммы резерва может быть проверен путем арифметического пересчета.

Чтобы убедиться в том, что отраженная в отчетности дебиторская задолженность относится к отчетному, а не последующему периоду, необходимо выборочно проверить сальдо дебиторов, возникшие в конце отчетного периода. Выбрав для проверки

определенное количество сальдо дебиторской задолженности, аудитор должен убедиться в том, что отгрузка соответствующей продукции (выполнение работ, оказание услуг) произведена в конце отчетного периода, а не в начале следующего. Это можно сделать путем проверки соответствующих накладных на отгрузку продукции (актов сдачи-приемки работ, услуг). Если счет дебитору выставлен, например, в декабре проверяемого года, а накладная датирована январем следующего года, дебиторская задолженность возникла не в отчетном году, а в следующем и, следовательно, сальдо по счетам учета дебиторской задолженности по состоянию на 31 декабря отчетного года завышено.

Кроме того, аудитору надлежит просмотреть документы на возврат продукции в начале следующего за отчетным года. Возможны ситуации, когда с целью завысить дебиторскую задолженность в конце года выписываются счета-фактуры и накладные, а в начале следующего года оформляются операции по возврату продукции. Аудитору необходимо выявить такие случаи и рассмотреть их влияние на достоверность финансовой отчетности организации и аудиторское заключение.

Предпосылка представление и раскрытие.

Чтобы убедиться в том, что дебиторская задолженность правильно классифицирована в отчетности как долгосрочная и краткосрочная, аудитор должен получить от клиента расшифровки соответствующих статей отчетности (т.е. перечень дебиторов, задолженность которых отражена в отчетности как долгосрочная и краткосрочная) с указанием сроков погашения задолженности в соответствии с условиями договоров.

Затем, выбрав достаточное количество дебиторов, аудитор проверяет, соответствуют ли сроки погашения задолженности, указанные клиентом, срокам, указанным в договорах.

Если клиент не составляет расшифровки дебиторской задолженности с указанием сроков ее погашения, аудитору необходимо выбрать достаточное количество дебиторов, задолженность которых отражена в составе долгосрочной и краткосрочной, и, проанализировав условия соответствующих договоров, убедиться в том, что задолженность в отчетности классифицирована правильно. Отсутствие расшифровок свидетельствует о слабости системы контроля организации за погашением задолженности, что может быть отмечено аудитором при сообщении аспектов аудита лицам, наделенным руководящими полномочиями, например, при подготовке дополнительного отчета или письменной информации по результатам аудита.

Для подтверждения того, что дебиторская задолженность правильно классифицирована в отчетности как задолженность покупателей и заказчиков, задолженность по векселям полученным, задолженность дочерних и зависимых организаций, задолженность по авансам выданным и др., аудитор должен провести те же процедуры, что и при проверке классификации задолженности как долгосрочной и краткосрочной: получить перечень дебиторов, задолженность которых отражена в составе соответствующей статьи отчетности, и убедиться в том, что ее классификация соответствует действительности. Для выполнения этой процедуры необходимо получить перечень дочерних и зависимых организаций.

Если задолженность классифицирована в отчетности неверно, аудитор должен рассмотреть влияние этого факта на финансовую отчетность организации и аудиторское заключение.

Кроме того, аудитору следует убедиться в том, что вся другая существенная информация о дебиторской задолженности должным образом раскрыта в финансовой отчетности организации и пояснениях к ней.

В случае, когда аудитор считает, что какая-либо существенная информация о дебиторской задолженности не раскрыта в финансовой отчетности организации и пояснениях к ней, он должен оценить влияние этого факта на достоверность финансовой отчетности и аудиторское заключение и обсудить этот вопрос с руководством клиента.

17.6 Цели, задачи и нормативное регулирование аудита кредиторской задолженности.

Понятие кредиторской задолженности дается в положении по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, утвержденном приказом Минфина РФ от 06.05.1999 N 32н

Согласно приказу, если в отношении любых доходов, полученных организацией, не исполнено хотя бы одно из нижеперечисленных условий, то в бухгалтерском учете организации признается кредиторская задолженность.

а) организация имеет право на получение этого дохода, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма дохода может быть определена;

в) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации. Уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод организации, имеется в случае, когда организация получила в оплату актив либо отсутствует неопределенность в отношении получения актива;

г) право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Цель аудита кредиторской задолженности - получить необходимые аудиторские доказательства и сформировать мнение относительно полноты и достоверности информации о кредиторской задолженности, отраженной в отчетности организации и пояснениях к ней. В соответствии с подходом «направленной проверки» кредиторская задолженность тестируется аудитором на предмет ее занижения. Таким образом, главная задача аудитора при проверке кредиторской задолженности - убедиться в том, что она отражена в отчетности полностью и обязательств, не отраженных в отчетности, не существует.

Обычно основную часть кредиторской задолженности составляет задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поставленные организации материальные ценности, работы и услуги. Кроме того, в составе кредиторской задолженности отражаются авансы полученные, задолженность перед персоналом, задолженность по налогам и сборам и т.п.

Задолженность по налогам и сборам обычно проверяется аудитором в рамках отдельной программы при проверке обязательств организации перед бюджетом, а задолженность перед персоналом - при проверке правильности начисления заработной платы и расчетов с подотчетными лицами.

Задолженность по авансам полученным аудитор может проверить как в рамках аудита кредиторской задолженности, так и в рамках аудита дебиторской задолженности покупателей и заказчиков. Точно так же задолженность перед организацией по авансам, выданным поставщикам и подрядчикам, может проверяться как в рамках аудита кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками, так и в рамках аудита дебиторской задолженности. Это необходимо учитывать при составлении программы аудита кредиторской задолженности.

17.7 Планирование аудита кредиторской задолженности

Поставщики и подрядчики

– структурные подразделения/отделы, отвечающие за работу с поставщиками и подрядчиками;

– документооборот по расчетам с поставщиками и подрядчиками;

- процедуры текущего контроля за правильностью расчетов с поставщиками и подрядчиками и состоянием кредиторской задолженности;
- особенности в расчетах с поставщиками и подрядчиками за отчетный период.

17.8 Оценка системы внутреннего контроля кредиторской задолженности

Оценка системы внутреннего контроля кредиторской задолженности производится на стадии планирования аудиторских процедур и уточняется

при их проведении. В случае уточнения оценки корректируются также характер, временные рамки и объем аудиторских процедур по существу в отношении кредиторской задолженности организации.

Для оценки системы внутреннего контроля аудитор должен получить информацию о последовательности и характере операций с кредиторами организации, применяемых процедурах контроля кредиторской задолженности и оценить эффективность этих процедур. При этом он должен получить ответы на следующие вопросы.

1. Каким образом формируются и документируются заказы на поставку материальных ценностей (выполнение работ, оказание услуг)?

Установленный порядок формирования и документирования заказов на поставку материальных ценностей (работ, услуг) является важной частью системы внутреннего контроля и предпосылкой его эффективного функционирования. В организации должен быть определен круг лиц, имеющих право формировать заказы (требования) на поставку материальных ценностей (выполнение работ, оказание услуг), и лиц, санкционирующих закупки. Как правило, заказы (требования) на приобретение материальных ценностей (выполнение работ, оказание услуг) формируются в производственных подразделениях организации исходя из их потребностей в материальных ресурсах и санкционируются (утверждаются) руководством соответствующего производственного подразделения. В отношении крупных заказов может потребоваться одобрение со стороны высшего руководства организации, совета директоров или иного аналогичного органа управления.

Аудитору необходимо изучить процедуры формирования и документального оформления заказов на закупки, выборочно проверить несколько заказов (требований) и убедиться в том, что заказы формируются и санкционируются уполномоченными на то лицами.

Если в организации не составляется план закупок и не определен круг лиц, ответственных за своевременное составление заказов и за их обоснованность, заказы (требования) не санкционируются или санкционируют: не уполномоченными на то лицами, это свидетельствует о недостаточной эффективности системы внутреннего контроля закупок.

2. Контролируются ли цены и условия оплаты приобретаемых ценностей (выполняемых работ, оказываемых услуг)? Санкционируются ли договоры на их приобретение? Производится ли сверка условий договоров с соответствующими заказами производственных служб на поставки?

Для эффективного функционирования системы внутреннего контроля кредиторской задолженности предпочтительно, чтобы обязанности по формированию заказов на приобретение материальных ценностей и подготовке и санкционированию договоров на их приобретение были разделены.

Выполнение обязанностей по формированию заказов и оформлению договоров с поставщиками одними и теми же лицами снижает эффективность контроля кредиторской задолженности и может являться предпосылкой для злоупотреблений (например, приобретение материальных ценностей по завышенным ценам, возникновение фиктивной кредиторской задолженности, когда реальные поставки не осуществляются или осуществляются в меньших объемах, приобретение ценностей для целей, не связанных с реальными потребностями организации).

В случае заключения договоров с поставщиками юридические и финансовые службы организации должны контролировать условия оплаты и цены на поставляемые ресурсы, а также проводить сверку данных договоров с данными соответствующих заказов на поставку со стороны производственных служб.

Для оценки внутреннего контроля кредиторской задолженности аудитору необходимо выяснить, кто уполномочен санкционировать договоры с поставщиками организации. Такую информацию можно получить путем опроса соответствующих должностных лиц, просмотра внутренних распорядительных документов организации и т.п. Получив необходимую информацию, аудитор должен выбрать достаточное количество договоров с поставщиками и убедиться в том, что они санкционированы уполномоченными на то лицами.

3. Осуществляется ли регистрация полученных счетов поставщиков? Сверяются ли данные полученных счетов с соответствующими данными договоров, первичных документов на приемку полученных ценностей? Насколько своевременно и полно отражается в бухгалтерском учете кредиторская задолженность перед поставщиками организации?

Все полученные организацией счета поставщиков должны быть надлежащим образом зарегистрированы, а их данные сверены с данными договоров поставки и первичными документами, подтверждающими поступление соответствующих ценностей. Аудитору необходимо выбрать случайным образом несколько счетов поставщиков и убедиться, что все они зарегистрированы в соответствующем регистре (книге, ведомости). Затем ему надо провести сверку данных выбранных счетов, договоров поставки и первичных документов (накладных, актов приемки-передачи), подтверждающих фактическую приемку соответствующих материальных ценностей, на предмет соответствия цен, спецификаций, количества полученных ценностей и других условий поставки. После этого следует проверить, соответствуют ли записи на счетах бухгалтерского учета кредиторской задолженности данным счетов поставщиков.

Если счета поставщиков не регистрируются, их данные не сверяются с договорами и первичными документами на приемку поступивших ценностей несвоевременно или неполностью отражаются в бухгалтерском учете организации, это свидетельствует о недостатках системы внутреннего контроля и может привести к искажениям в бухгалтерском учете и отчетности организации. В этом случае аудитор должен расширить объем аудиторских процедур по существу в отношении кредиторской задолженности.

4. Проводится ли инвентаризация кредиторской задолженности? Производятся ли выверки расчетов с поставщиками организации? Отражаются ли их результаты в бухгалтерском учете организации своевременно и полностью?

Проведение периодических инвентаризаций и выверки расчетов с поставщиками организации - важный элемент системы внутреннего контроля. Аудитор должен получить от клиента акты инвентаризации расчетов с поставщиками, акты сверки расчетов с ними, убедиться в том, что они оформлены должным образом и их результаты отражены в бухгалтерском учете организации.

Если в организации не проводятся инвентаризация и выверка расчетов, это говорит о недостаточной эффективности системы внутреннего контроля, а следовательно, о необходимости увеличения объема аудиторских процедур по существу в отношении кредиторской задолженности.

Аудитор также должен получить ответы на другие вопросы, необходимые, по его мнению, для оценки системы внутреннего контроля кредиторской задолженности и планирования характера, временных рамок и объема аудиторских процедур.

17.9 Отбор операций и сальдо для проверки кредиторской задолженности

Оценив систему внутреннего контроля, аудитор должен спланировать характер, объем и временные рамки аудиторских процедур в отношении кредиторской задолженности организации.

Объем выборки для проверки кредиторской задолженности определяется аудитором с учетом оценки системы внутреннего контроля и аудиторских рисков, проведенной на стадии планирования аудита. Общие требования по проведению выборочных проверок в ходе аудита изложены ПСАД 16.

В качестве элементов выборки для проверки кредиторской задолженности можно рассматривать как отдельных кредиторов организации, так и кредиторскую задолженность по каждому полученному организацией счету. В последнем случае в выборку могут попасть несколько счетов, выставленных одним и тем же кредитором.

Элементы выборки аудитор определяет исходя из особенностей системы бухгалтерского учета клиента, структуры кредиторской задолженности, своего профессионального опыта и внутренних стандартов аудиторской фирмы, в которой он работает.

Например, если проверяемая организация осуществляет регулярные закупки у нескольких поставщиков, то в качестве элемента совокупности кредиторской задолженности предпочтительнее рассматривать каждый счет. Если же круг кредиторов достаточно широк, в качестве элемента совокупности можно рассматривать каждого кредитора.

Для отбора элементов кредиторской задолженности в целях проверки аудитору необходимо классифицировать совокупность остатков кредиторской задолженности по таким признакам, как:

- стоимостная оценка;
- сроки погашения задолженности;
- сроки возникновения задолженности;
- характер взаимоотношений организации с кредиторами.

Остатки кредиторской задолженности, близкие к уровню существенности или превышающие его, должны быть отобраны для проверки в обязательном порядке. Для проверки также отбираются остатки кредиторской задолженности, обороты по счетам учета которых за отчетный период были близки или превысили уровень существенности.

В выборку должны войти остатки как долгосрочной, так и краткосрочной кредиторской задолженности. Кроме того, во внимание должны приниматься сроки возникновения задолженности. Так, должна быть проверена задолженность, возникшая в начале следующего за отчетным периода, чтобы убедиться в том, что она действительно относится к следующему, а не к отчетному периоду.

Аудитору следует учитывать и характер взаимоотношений аудируемого лица с его кредиторами. В выборку должна попасть задолженность поставщиками, являющимися дочерними и зависимыми по отношению к организации.

В зависимости от особенностей деятельности организации аудитор может использовать и другие характеристики кредиторской задолженности

17.10 Программа аудита кредиторской задолженности

1. Убедиться в том, что отраженная в отчетности кредиторская задолженность действительно существует
2. Убедиться в том, что вся кредиторская задолженность отражена в отчетности и неотраженных обязательств не существует
3. Убедиться в том, что кредиторская задолженность отражена в отчетности в правильной оценке
4. Убедиться в том, что кредиторская задолженность правильно классифицирована в отчетности как долгосрочная и краткосрочная

5. Убедиться в том, что кредиторская задолженность правильно классифицирована в отчетности как задолженность поставщиков и подрядчиков, задолженность по векселям выданным, задолженность перед дочерними и зависимыми организациями, задолженность по авансам полученным и др.

6. Убедиться в том, что вся существенная информация о кредиторской задолженности адекватно раскрыта в отчетности организации и пояснениях к ней

Существование, права и обязанности, полнота. Для подтверждения существования кредиторской задолженности, отраженной в отчетности организации по состоянию на конец отчетного периода (31 декабря), аудитор направляет запросы кредиторам организации.

Процедуры получения подтверждений от третьих лиц могут также использоваться аудитором при проведении проверок организации в середине отчетного года (промежуточных проверок). В этом случае аудитор может получить от кредиторов подтверждения существования задолженности на промежуточную дату.

В соответствии с ПСАД № 5 запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами проверяемого субъекта.

Согласно ПСАД № 5 подтверждением является ответ на запрос о подтверждении информации. Внешними называются подтверждения, полученные от третьих лиц. Порядок использования подтверждений в качестве аудиторских доказательств регламентируется ПСАД 18.

Хотя запрос кредиторам подписывает руководство проверяемой организации, подготовка запросов, определение их формы и составление перечня организаций, которым должны быть направлены запросы,— компетенция аудитора. Отправку запросов в соответствии с ПСАД 18 тоже осуществляет аудитор. В аудиторском файле следует привести образец формы запроса и подшить перечень всех адресатов рассылки либо приложить копии отправленных запросов. Рекомендуются также указать способ отправки (факс, заказное письмо и т.п.).

Если руководство клиента просит аудитора не направлять запрос в адрес какого-либо поставщика, аудитор должен убедиться в обоснованности такой просьбы, исключив при этом возможность мошенничества или ошибок.

Если аудитор считает просьбу руководства клиента обоснованной и соглашается с ней, он должен получить надлежащие доказательства реальности кредиторской задолженности данной организацией посредством проведения альтернативных аудиторских процедур. Если аудитор считает просьбу руководства клиента необоснованной, но клиент препятствует отправке запроса, это является ограничением объема аудиторской проверки. В этом случае аудитор должен рассмотреть влияние такого ограничения на аудиторское заключение. Если аудитор считает, что просьба клиента свидетельствует о возможности мошенничества и (или) ошибок он должен действовать в соответствии с ПСАД 13.

Форму запросов аудитор разрабатывает исходя из своего профессионального опыта, внутренних стандартов фирмы, в которой он работает и известных ему особенностей системы учета организаций, которым направляются запросы. Обычно форма запросов не предусматривает указания конкретной суммы задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета клиента, и содержит просьбу направить ответ в адрес аудитора (позитивное подтверждение).

При проверке кредиторской задолженности запросы направляются не только тем поставщикам организации, задолженность перед которыми на конец проверяемого периода числится на счетах бухгалтерского учета, но и тем, у которых в течение отчетного периода приобретались материальные ценности (работы, услуги) стоимостью, близкой или превышающей уровень существенности, или которым оплачивалась задолженность в существенных суммах, даже если на конец отчетного периода остатки задолженности организации перед такими поставщиками несущественны или равны нулю.

Таким образом аудитор удостоверится, что у организации нет не отраженных в отчетности обязательств (п. 1Б направлений программы аудита кредиторской задолженности).

Запросы поставщикам, которым организация перечислила авансы, отраженные в составе дебиторской задолженности, аудитор может направлять в рамках проверки кредиторской или дебиторской задолженности в зависимости от конкретного плана аудита.

Если в разумные сроки аудитор не получил ответ на запрос от какого-либо кредитора организации, он должен направить повторный запрос тому же кредитору. Если и на повторный запрос ответ не получен, аудитору следует провести в отношении кредиторской задолженности перед данной организацией альтернативные аудиторские процедуры, чтобы убедиться в ее существовании (например, проанализировать договоры документы, подтверждающие получение материальных ценностей (работ, услуг) от данного поставщика, проверить операции по перечислению денежных средств данному кредитору. При этом аудитор не должен вместо неподтвержденной запрашиваемой организацией задолженности исследовать кредиторскую задолженность перед другим поставщиком

Оценивая надежность подтверждений, полученных от кредиторов организации, аудитор прежде всего должен принимать во внимание вероятность того, что некоторые лица не смогут представить объективное непредвзятое и компетентное подтверждение. Поэтому аудитор не должен полностью отказываться от проведения других аудиторских процедур для получения доказательств полноты и правильности отражения кредиторской задолженности в отчетности проверяемой организации.

В целях проверки существования и полноты отражения в отчетности организации кредиторской задолженности аудитор должен сверить данные первичных документов на принятие от поставщиков материальных ценностей (работ, услуг) с данными бухгалтерского учета о соответствующей кредиторской задолженности.

Чтобы убедиться, что кредиторская задолженность полностью отражена в бухгалтерском учете и неотраженных обязательств не существует, проверка должна проводиться от первичных документов (накладных, актов приема-передачи, договоров, счетов) к регистрам бухгалтерского учета.

Кроме того, аудитор должен выборочно проверить операции, связанные с возникновением кредиторской задолженности в начале периода, следующего за отчетным, и убедиться в том, что возникшая задолженность действительно относится к следующему, а не к отчетному периоду. Например, задолженность за коммунальные услуги, услуги связи и за декабрь отчетного года может быть отражена организацией в январе следующего года. Если такая задолженность является существенной, аудитору необходимо привлечь к этому факту внимание клиента и обсудить с ним необходимость корректировки отчетности.

Проверяя кредиторскую задолженность на предмет выявления не отраженных в отчетности обязательств, аудитор должен проанализировать операции по погашению кредиторской задолженности в конце отчетного периода и по перечислению денежных средств в начале периода, следующего за отчетным.

Анализ операций по перечислению денежных средств в начале периода да, следующего за отчетным, проводится с целью выявления обязательств не отраженных на конец отчетного периода. Например, если аудитор выявит, что в начале периода, следующего за отчетным, организация перечисляла средства в погашение кредиторской задолженности, ему следует убедиться в том, что указанная задолженность была отражена в бухгалтерском учете и отчетности организации на конец отчетного периода.

Для проверки полноты отражения кредиторской задолженности в отчетности организации необходимо также проверить операции по ее списанию со счетов бухгалтерского учета. Такие операции можно выявить путем анализа регистров

бухгалтерского учета кредиторской задолженности. Если организация производила списание кредиторской задолженности аудитор должен проанализировать обосновывающие его документы: приказы руководителей организации, акты инвентаризации расчетов с кредиторами, акты сверки расчетов с поставщиками и подрядчиками, официальные документы, свидетельствующие о прекращении существования организации-кредитора и отсутствии правопреемников, решения суда и т.п.). Любое списание кредиторской задолженности должно быть документально обосновано.

Чтобы удостовериться в том, что кредиторская задолженность отражена в отчетности полностью, аудитору необходимо также сверить данные бухгалтерского учета с показателями отчетности и убедиться в том, что сумма задолженности перед поставщиками организации, отраженная в регистрах (ведомостях) бухгалтерского учета, соответствует показателям кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками в отчетности.

Стоимостная оценка, точное измерение. При проверке правильности оценки кредиторской задолженности в отчетности (п. 2А направления программы аудита кредиторской задолженности) аудитору необходимо выборочно проверить следующее:

- соответствуют ли сальдо по счетам учета кредиторской задолженности данным счетов поставщиков, договоров поставки, накладных на поста в ленную продукцию, актов приемки-передачи выполненных работ (оказанных услуг) и платежных поручений на оплату задолженности;

- произведена ли на отчетную дату переоценка кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, в связи с изменением валютного курса;

- в правильной ли оценке отражена задолженность по договорам мены.

Удостовериться в фактическом погашении кредиторской задолженности можно посредством анализа соответствующих платежных документов, актов проведения взаимозачетов и других первичных документов, свидетельствующих о том, что обязательства организации перед поставщиками действительно погашены в отчетном периоде.

Представление и раскрытие. Чтобы убедиться в том, что кредиторская задолженность правильно классифицирована в отчетности как долгосрочная и краткосрочная, аудитор должен получить от клиента или составить самостоятельно расшифровки соответствующих статей отчетности (т.е. перечень поставщиков, задолженность перед которыми отражена в отчетности в составе долгосрочной и краткосрочной задолженности) с указанием сроков погашения задолженности в соответствии с условиями договоров.

После этого необходимо выбрать достаточное количество кредиторов и проверить, соответствуют ли сроки погашения задолженности, отраженные в отчетности, срокам, указанным в договорах.

Текущая доля долгосрочной задолженности перед поставщиками (т.е. ее часть, подлежащая в соответствии с условиями договоров погашению в году, следующем за отчетным) должна быть отражена в отчетности в составе краткосрочной задолженности. Если классификация задолженности в отчетности не соответствует срокам ее погашения, аудитору необходимо рассмотреть влияние этого факта на отчетность организации и аудиторское заключение.

Чтобы убедиться в том, что кредиторская задолженность правильно классифицирована в отчетности как задолженность перед поставщиками и подрядчиками, задолженность по вексям выданным, задолженность перед дочерними и зависимыми организациями и т.д., аудитору следует получить или составить самостоятельно перечень кредиторов, задолженность перед которыми отражена в составе соответствующего показателя отчетности, и, выборочно проанализировав договоры с соответствующими поставщиками, удостовериться, что задолженность классифицирована должным образом.

Для выполнения этой процедуры аудитор должен также получить перечень дочерних и зависимых организаций. В случае неправильной классификации задолженности в отчетности аудитору необходимо рассмотреть влияние этого факта на финансовую отчетность организации и аудиторское заключение.

Вся другая существенная информация о кредиторской задолженности также должна быть надлежащим образом раскрыта в отчетности организации и пояснениях к ней. К такой информации, в частности, относятся:

- данные о просроченной кредиторской задолженности;
- данные о выданных в обеспечение обязательств перед кредиторами гарантиях, векселях, других видах обеспечений;
- сведения о задолженности перед дочерними и зависимыми организациями;
- другая информация о кредиторской задолженности, которая может рассматриваться как существенная для пользователей отчетности организации.

Если какая-либо существенная, по мнению аудитора, информация о кредиторской задолженности не раскрыта в отчетности организации и пояснениях к ней, аудитор должен оценить влияние этого факта на достоверность отчетности и аудиторское заключение.

Вопросы для самоконтроля:

1. Расскажите про цели, задачи и нормативное регулирование аудита кредиторской задолженности.
2. Расскажите про планирование аудита дебиторской задолженности.
3. Расскажите про оценка системы внутреннего контроля дебиторской задолженности.
4. Расскажите про отбор операций и сальдо для проверки дебиторской задолженности.
5. Расскажите про программу аудита дебиторской задолженности.
6. Расскажите про цели, задачи и нормативное регулирование аудита кредиторской задолженности..
7. Расскажите про планирование аудита кредиторской задолженности .
8. Расскажите про оценка системы внутреннего контроля кредиторской задолженности.
9. Расскажите про отбор операций и сальдо для проверки кредиторской задолженности.
10. Расскажите про программу аудита кредиторской задолженности.

Литература: [1-16 ,21]

Тема 18 Аудит финансовой отчетности

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

На макроэкономическом уровне аудит выступает как элемент рыночной инфраструктуры, необходимость функционирования которого определяется следующими обстоятельствами:

- бухгалтерская отчетность используется для принятия решений заинтересованными пользователями ее, в том числе руководством, участниками и собственниками имущества экономического субъекта, реальными и потенциальными инвесторами, работниками, работодателями, поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, органами власти и общественностью в целом;

- бухгалтерская отчетность может быть подвержена искажениям в силу ряда факторов, в частности применения оценочных значений и возможности неоднозначной интерпретации фактов хозяйственной жизни; помимо этого, достоверность бухгалтерской отчетности не обеспечивается автоматически ввиду возможной пристрастности ее составителей;

- степень достоверности бухгалтерской отчетности, как правило, не может быть самостоятельно оценена большинством заинтересованных пользователей из-за затрудненности доступа к учетной и прочей информации, а также многочисленности и сложности хозяйственных операций, отражаемых в бухгалтерской отчетности экономических субъектов.

Целями аудита бухгалтерской отчетности являются:

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

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

- соответствия бухгалтерского учета экономического субъекта документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности;

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

Мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности может способствовать большему доверию к этой отчетности со стороны пользователей.

Вместе с тем пользователи бухгалтерской отчетности не должны трактовать мнение аудиторской организации как полную гарантию будущей жизнеспособности экономического субъекта либо эффективности деятельности его руководства.

Аудиторское заключение, содержащее мнение аудиторской организации о степени достоверности бухгалтерской отчетности, не должно трактоваться как гарантия аудиторской организации в том, что не существуют какие-либо иные (помимо изложенных в аудиторском заключении) обстоятельства, влияющие или способные повлиять на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта.

Задачами аудита бухгалтерской отчетности являются:

а) формулировка основных требований по учету нормативных документов в ходе проверки;

б) определение действий аудитора при выявлении фактов нарушений проверяемым экономическим субъектом требований нормативных документов;

в) отражение в рабочей документации аудитора фактов нарушений требований нормативных документов.

При проведении аудита бухгалтерской отчетности аудитор обязан установить соответствие финансовых или хозяйственных операций экономического субъекта действующим в Российской Федерации нормативным актам. Аудитор проверяет соответствие совершенных экономическим субъектом финансовых и хозяйственных операций применяемому законодательству исключительно для того, чтобы получить достаточную уверенность в том, что бухгалтерская отчетность не содержит существенных искажений.

Выявленные аудитором нарушения могут влиять:

а) существенно на величину показателей бухгалтерской отчетности;

б) несущественно на величину показателей бухгалтерской отчетности, но могут нанести ущерб экономическому субъекту, его участникам, государству или третьим лицам.

В случае неоднозначной трактовки аудиторской организацией и проверяемым экономическим субъектом нормативных документов аудитору следует произвести оценку

существенности влияния спорного нормативного документа на оценку достоверности отчетности в целом в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности "Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности".

Порядок ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности определен Методическими указаниями по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденными Приказом Минфина России от 20.05.2003 N 44н (далее - Методические указания).

В соответствии с п. 2 Методических указаний информация о реорганизации подлежит отражению в бухгалтерском учете и раскрытию в бухгалтерской отчетности при соблюдении следующих условий:

- при реорганизации в форме разделения или выделения - наличие предусмотренного ГК РФ решения учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, а в случаях, установленных законом, - решения уполномоченных государственных органов или суда;

- при реорганизации в форме слияния, присоединения или преобразования в случаях, установленных законом, - согласие уполномоченных государственных органов. В решении о реорганизации, принятом уполномоченным органом реорганизуемого юридического лица, должны быть раскрыты как минимум следующие вопросы:

- сроки проведения инвентаризации имущества и обязательств;
- способ оценки передаваемого (принимаемого) в порядке правопреемства имущества и обязательств;

- порядок правопреемства в связи с изменениями в имуществе и обязательствах, которые могут возникнуть после даты утверждения передаточного акта или разделительного баланса в результате текущей деятельности реорганизуемой организации, а также особый порядок осуществления отдельных хозяйственных операций (получение (предоставление) кредитов и займов, осуществление финансовых вложений и др.);

- порядок формирования уставного, складочного капитала, уставного, паевого фонда (далее - уставный капитал) и его величина для отражения в учредительных документах возникших организаций и реорганизуемой организации;

- направление (распределение) чистой прибыли отчетного периода и прошлых лет реорганизуемой организации с учетом возможной необходимости ее направления на выкуп (приобретение) у акционеров акций, списание (признание с оценкой последствий) условных обязательств и др.

Уполномоченный орган ликвидируемой организации обязан указать в решении способ оценки активов, подлежащих передаче новому юридическому лицу. Методические указания (п. 7) допускают следующие способы оценки:

- по остаточной стоимости;
- по текущей рыночной стоимости;
- по иной стоимости (фактической себестоимости материально-производственных запасов, первоначальной стоимости финансовых вложений и др.).

Передаточный акт или разделительный баланс составляются в оценке, установленной в решении уполномоченного органа. Кроме того, в решении о реорганизации указывается дата утверждения передаточного акта или разделительного баланса, которая определяется учредителями в пределах срока проведения реорганизации, предусмотренного в договоре (решении) учредителей о реорганизации с учетом предусмотренных законодательством необходимых процедур.

Составление передаточного акта или разделительного баланса рекомендуется приурочивать к концу отчетного периода (года) или дате составления промежуточной бухгалтерской отчетности (квартала, месяца), являющейся основанием для характеристики и оценки передаваемого имущества и обязательств реорганизуемой организации.

На дату составления передаточного акта или разделительного баланса проводится инвентаризация. Порядок проведения инвентаризации ничем не отличается от описанного выше, когда рассматривалась инвентаризация при ликвидации юридического лица. Цели инвентаризации остаются такими же.

На установленную в решении уполномоченного органа дату составляется передаточный акт или разделительный баланс, в состав которого должны входить:

- бухгалтерская отчетность в составе, установленном Законом о бухгалтерском учете, в соответствии с которой определяются состав имущества и обязательств реорганизуемой организации, а также их оценка на последнюю отчетную дату перед датой оформления передачи имущества и обязательств в установленном законодательством порядке;

- акты (описи) инвентаризации имущества и обязательств реорганизуемой организации, проведенной в соответствии с законодательством Российской Федерации и иными нормативными правовыми актами перед составлением передаточного акта или разделительного баланса, подтверждающих их достоверность (наличие, состояние и оценку имущества и обязательств);

- первичные учетные документы по материальным ценностям (акты (накладные) приемки-передачи основных средств, материально-производственных запасов и др.), перечни (описи) иного имущества, подлежащего приемке-передаче при реорганизации организаций;

- расшифровки (описи) кредиторской и дебиторской задолженностей с информацией о письменном уведомлении в установленные сроки кредиторов и дебиторов реорганизуемых организаций о переходе с момента государственной регистрации организации имущества и обязательств по соответствующим договорам и контрактам к правопреемнику, расчетов с соответствующими бюджетами, государственными внебюджетными фондами и др.;

- документ, подтверждающий факт внесения соответствующей записи регистрирующего органа в ЕГРЮЛ о вновь возникших организациях (при реорганизации в форме слияния, выделения, разделения и преобразования) и о прекращении деятельности присоединяемых организаций (при реорганизации в форме присоединения).

Реорганизуемые организации, прекращающие свою деятельность, обязаны составлять заключительную бухгалтерскую отчетность. Она составляется на дату, предшествующую дате внесения в ЕГРЮЛ соответствующей записи (о возникших организациях - при реорганизации в формах слияния, разделения и преобразования, о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций - при реорганизации в форме присоединения).

Заключительная бухгалтерская отчетность составляется в объеме форм годовой бухгалтерской отчетности, принятых ранее организацией, за период с начала отчетного года до внесения в ЕГРЮЛ соответствующей записи о вновь возникших организациях (о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций).

При этом должны соблюдаться требования ПБУ 4/99 и Приказа Минфина России от 22.07.2003 N 67н "О формах бухгалтерской отчетности организаций"

При составлении заключительной бухгалтерской отчетности производятся закрытие счетов учета прибылей и убытков и направление (распределение) суммы чистой прибыли на цели, определенные решением (договором) учредителей.

Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей в результате реорганизации организации на начало отчетного периода (дату государственной регистрации) формируется на основе данных об имуществе, обязательствах и других числовых показателях из утвержденных в установленном порядке передаточного акта или разделительного баланса, а также данных их заключительной бухгалтерской отчетности, составленной с учетом возникших изменений в составе и стоимости передаваемого имущества и обязательств.

Между организациями, которым предстоит реорганизация в форме слияния (присоединения), могут существовать взаимные обязательства друг перед другом, которые прекращаются, если должник и кредитор являются одним лицом. В таких случаях во вступительный бухгалтерский баланс организации, возникшей в результате реорганизации, не включаются:

- числовые показатели, отражающие взаимную дебиторскую и кредиторскую задолженность между реорганизуемыми организациями, включая расчеты по дивидендам;
- финансовые вложения одних реорганизуемых организаций в уставные капиталы других реорганизуемых организаций;
- иные активы и обязательства, характеризующие взаимные расчеты реорганизуемых организаций, включая прибыль и убытки в результате взаимных операций.

Еще одна особенность ведения учета во вновь созданных в результате реорганизации компаниях касается учета внеоборотных активов.

Начисление амортизации по основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам организаций, возникших в результате реорганизации (за исключением реорганизации в форме преобразования), осуществляется в соответствии с ПБУ 6/01 и ПБУ 14/2007.

Амортизация по упомянутым выше активам начинает начисляться с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором была осуществлена государственная регистрация вновь созданной организации при условии, что объект принят к учету на основании передаточного акта или разделительного баланса.

Сумма амортизации исчисляется исходя из срока полезного использования объекта и способа начисления амортизации, определенных этой организацией. При этом способ начисления амортизации у правопродшественника значения не имеет (п. 14 Методических указаний).

Рассмотрим ситуацию, когда дата составления передаточного акта (разделительного баланса) реорганизуемого юридического лица и дата государственной регистрации организации-правопреемника не совпадают. Например, ФГУП по решению уполномоченного государственного органа преобразуется в ОАО. Передаточный акт составлен 01.09.2008, а дата регистрации ОАО - 15.10.2008. В указанный промежуток времени (с 01.09.2008 по 15.10.2008) предприятие работало: начислялась заработная плата, приобреталось имущество, реализовывалась продукция. Соответственно, показатели промежуточной и заключительной бухгалтерской отчетности ФГУП не соответствуют данным передаточного акта.

Как составить вступительный баланс нового ОАО? Ответ на поставленный вопрос дает п. 10 Методических указаний. Возникающие в этот период изменения в стоимости передаваемого имущества и обязательств следует раскрывать в пояснительной записке к промежуточной и (или) годовой бухгалтерской отчетности, заключительной бухгалтерской отчетности либо в уточнениях к передаточному акту.

Таковы общие правила составления передаточного акта (разделительного баланса). В бухгалтерском учете передача имущества и обязательств от одной организации к другой в порядке правопреемства по передаточному акту или разделительному балансу бухгалтерскими записями не отражается. Такая передача не рассматривается как продажа или безвозмездная передача имущества и обязательств. Соответственно, она не признается реализацией. Аналогичное правило применяется и в налоговом учете, о чем подробно будет сказано ниже.

Далее рассмотрим специфику составления бухгалтерской отчетности для отдельных форм реорганизации юридических лиц.

Бухгалтерская отчетность при слиянии юридических лиц

Слияние есть прекращение деятельности двух и более юридических лиц с переходом их прав и обязанностей к новому юридическому лицу. В этом случае на день,

предшествующий внесению в ЕГРЮЛ записи о возникшей (новой) организации, все реорганизуемые организации, прекращающие свою деятельность, составляют заключительную бухгалтерскую отчетность с закрытием счетов учета прибылей и убытков.

В соответствии с п. 16 Методических указаний в заключительной бухгалтерской отчетности организаций, прекращающих свою деятельность в результате слияния, подлежат отражению следующие расходы:

- продажа товарно-материальных ценностей;
- осуществление расчетов с кредиторами;
- начисление амортизации по передаваемому имуществу;
- начисление оплаты труда работникам, осуществление расчетов по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и по обязательным платежам в государственные внебюджетные фонды;
- списание расходов будущих периодов, не подлежащих включению в передаточный акт (например, на приобретение лицензии на осуществление деятельности, права на которую не подлежат передаче в порядке правопреемства, и другие расходы аналогичного характера);
- расходы, связанные с реорганизацией, произведенные в период с даты утверждения передаточного акта.

Все вышеперечисленные расходы отражаются в бухгалтерском учете организаций, прекращающих свою деятельность в связи с реорганизацией в форме слияния, и должны найти отражение в заключительной бухгалтерской отчетности.

Вступительная бухгалтерская отчетность организации-правопреемника формируется на основании передаточного акта методом строчного объединения числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности организаций.

Полученные в процессе реорганизации основные средства, доходные вложения в материальные ценности и нематериальные активы отражаются во вступительной бухгалтерской отчетности новой организации в оценке, по которой они отражены в передаточном акте с учетом числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности реорганизуемых организаций.

Данные об уставном капитале во вступительной бухгалтерской отчетности организации, образовавшейся в результате слияния, формируются в соответствии с договором о слиянии и предусмотренным в нем решением учредителей о порядке конвертации (обмена) акций (долей, паев) организаций, реорганизуемых в форме слияния, в(на) акции (доли, паи) возникшей организации. Здесь возможны две ситуации.

Первая. Договором о слиянии предусмотрено увеличение уставного капитала возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций. Такое увеличение может быть осуществлено за счет собственных источников участвующих в реорганизации в форме слияния организаций (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.). Следовательно, во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии. Нераспределенной прибыли, добавочного капитала в балансе новой компании уже не будет.

Вторая. В договоре о слиянии предусмотрено уменьшение величины уставного капитала возникшей организации по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций. В такой ситуации во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о слиянии, а разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе правопреемника в разделе "Капитал и резервы" числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

При формировании данных раздела "Капитал и резервы" вступительного баланса новой организации бухгалтер должен сравнить величину чистых активов и размер уставного капитала.

Если стоимость чистых активов возникшей организации окажется больше величины уставного капитала, разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе в разделе с числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Если стоимость чистых активов возникшей в результате реорганизации в форме слияния организации окажется меньше величины уставного капитала, разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе в разделе с числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в круглых скобках.

Вступительный баланс вновь созданной организации формируется без оформления каких-либо записей в бухгалтерском учете.

Бухгалтерская отчетность при присоединении

Присоединение есть прекращение деятельности одного или нескольких юридических лиц с переходом их прав и обязанностей к существующему юридическому лицу. Следовательно, при реорганизации в форме присоединения заключительная бухгалтерская отчетность составляется только присоединяющейся организацией на день, предшествующий внесению в ЕГРЮЛ записи о прекращении ее деятельности. При этом производятся закрытие счета учета прибылей и убытков и распределение (направление на определенные цели) на основании договора о присоединении учредителей суммы чистой прибыли присоединяющейся организации.

Что касается бухгалтерской отчетности присоединяемых организаций, все, сказанное выше для юридических лиц, прекращающих свою деятельность в результате слияния, справедливо и для случая присоединения. Однако подчеркнем: все расходы присоединяющихся организаций, в т.ч. на процедуру реорганизации, должны быть отражены в их заключительной отчетности.

Особенностью присоединения является следующее обстоятельство: у присоединяющего юридического лица (правопреемника) изменяется только объем имущества и обязательств, однако текущий отчетный год не прерывается. Следовательно, закрытие счета учета прибылей и убытков в бухгалтерской отчетности не производится и заключительная бухгалтерская отчетность на дату государственной регистрации прекращения деятельности присоединяемых организаций не составляется.

Тем не менее юридическое лицо - правопреемник составляет бухгалтерскую отчетность на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций. Бухгалтерская отчетность формируется на основе данных передаточного акта и построчного объединения (суммирования или вычитания при наличии непокрытого убытка прошлых лет) числовых показателей заключительной бухгалтерской отчетности присоединяющейся организации, составленной на дату государственной регистрации прекращения ее деятельности, за исключением числовых показателей, отражающих взаимные расчеты.

При этом суммирование числовых показателей отчетов о прибылях и убытках правопреемника и присоединяющейся организации за отчетные периоды до даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации не производится.

Числовые показатели отчета о прибылях и убытках правопреемника при реорганизации в форме присоединения с даты государственной регистрации прекращения деятельности присоединяющейся организации отражают доходы и расходы реорганизованной в форме присоединения организации.

Далее рассмотрим специфику формирования данных раздела "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса присоединяющегося юридического лица.

Если договором о присоединении предусмотрено увеличение уставного капитала правопреемника по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, в т.ч. за счет собственных источников участвующих в реорганизации в форме присоединения организаций (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.), в бухгалтерской отчетности правопреемника на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о присоединении

Если в договоре о присоединении предусмотрено уменьшение величины уставного капитала правопреемника по сравнению с суммой уставных капиталов реорганизуемых организаций, то в бухгалтерской отчетности правопреемника на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций отражается величина уставного капитала, зафиксированная в договоре о присоединении, а разница подлежит урегулированию в бухгалтерском балансе правопреемника числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Далее анализируем величину чистых активов. Если величина уставного капитала, предусмотренная договором о присоединении, не совпадает со стоимостью чистых активов правопреемника, числовые показатели раздела "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса правопреемника на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций формируются в нижеследующем порядке.

Если стоимость чистых активов организации-правопреемника окажется больше величины уставного капитала, разница подлежит урегулированию в бухгалтерском балансе в разделе с числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Если стоимость чистых активов организации-правопреемника окажется меньше величины уставного капитала, разница подлежит урегулированию в бухгалтерском балансе в разделе с числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в круглых скобках.

При этом во всех перечисленных случаях формирования числовых показателей раздела "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса правопреемника на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о прекращении деятельности последней из присоединенных организаций никакие записи в бухгалтерском учете не производятся.

Бухгалтерская отчетность при разделении

Разделение есть прекращение прав и обязанностей существующей организации и переход их к вновь образуемым юридическим лицам.

Сначала рассмотрим порядок составления бухгалтерской отчетности разделяемой организации, т.е. прекращающей свое существование после реорганизации с передачей прав и обязанностей другим юридическим лицам.

Расходы, произведенные реорганизуемой компанией в период с даты утверждения разделительного баланса до внесения в ЕГРЮЛ записи о новых организациях, отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета в составе затрат этой компании. Впоследствии они должны быть отражены в ее заключительной бухгалтерской отчетности.

Для составления разделительного баланса, содержащего положения о правопреемстве имущества и обязательств реорганизуемой организации на основании решения учредителей, производится разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации. При этом никакие записи в бухгалтерском учете не производятся, т.е. сначала ликвидируемая посредством реорганизации организация составляет заключительный баланс, после чего его итоговые показатели разделяются по вновь создаваемым организациям (без составления бухгалтерских записей) в соответствии с решением учредителей о разделении.

Разделение числовых показателей отчета о прибылях и убытках реорганизуемой организацией не производится.

Вступительная бухгалтерская отчетность созданных в результате разделения юридических лиц формируется на основе разделительного баланса и заключительной бухгалтерской отчетности разделяемой организации. Вступительная бухгалтерская отчетность новых организаций составляется на дату их государственной регистрации.

Данные раздела "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса вновь созданных организаций формируются аналогично порядку, рассмотренному выше, без выполнения бухгалтерских записей.

Бухгалтерская отчетность при выделении

Реорганизация в форме выделения является прямой противоположностью присоединения, чем и обусловлена специфика подготовки бухгалтерской отчетности при этой форме реорганизации. Сначала рассмотрим порядок составления бухгалтерской отчетности организации, выделяющей из себя новую организацию.

У организации, выделяющей из себя новое юридическое лицо, меняется только объем имущества и обязательств. Это означает, что текущий отчетный год не прерывается, следовательно, закрытие счетов учета прибылей и убытков не производится и заключительная бухгалтерская отчетность не формируется.

Тем не менее следует составить разделительный баланс, содержащий положения о правопреемстве имущества и обязательств. В разделительном балансе на основании решения учредителей производится разделение числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации.

При этом разделение числовых показателей отчета о прибылях и убытках реорганизуемой организации не производится.

При раскрытии информации в части признания суммы доходов и отдельных затрат выделяемого структурного подразделения (сегмента или части (совокупности) сегмента) реорганизуемой организации (начисление амортизации по передаваемому имуществу, расходы по его содержанию, начислению оплаты труда работникам и т.п.), а также по осуществлению расчетов по налогам и сборам с соответствующими бюджетами и платежам в государственные внебюджетные фонды по выделяемому структурному подразделению (сегменту или части (совокупности) сегмента) организации на дату составления годовой бухгалтерской отчетности реорганизуемая организация может руководствоваться ПБУ 16/02, утвержденным Приказом Минфина России от 02.07.2002 N 66н.

Расходы, связанные с текущей деятельностью и произведенные реорганизуемой компанией в период с даты утверждения разделительного баланса до момента государственной регистрации новых организаций, отражаются на соответствующих счетах бухгалтерского учета в составе затрат. Сумма этих расходов показывается в бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации, составленной на дату внесения в ЕГРЮЛ записи о возникших организациях (их государственной регистрации).

Далее рассмотрим формирование вступительной бухгалтерской отчетности организации, возникшей в результате выделения.

Вступительная бухгалтерская отчетность возникшей организации на дату ее государственной регистрации составляется на основе разделительного баланса.

Данные о полученных в процессе реорганизации основных средствах, доходных вложениях в материальные ценности и нематериальных активах правопреемник при составлении вступительной бухгалтерской отчетности на дату государственной регистрации фиксирует в оценке, по которой они отражаются в разделительном балансе с учетом числовых показателей бухгалтерской отчетности реорганизуемой организации на дату государственной регистрации возникшей организации.

Уставный капитал возникшей при выделении организации отражается в ее вступительной бухгалтерской отчетности в соответствии с решением учредителей о реорганизации в форме выделения.

Если по решению учредителей передача прав на имущество, используемое для формирования уставного капитала выделяемой организации, производится в качестве взноса в уставный капитал выделяемой организации без изменения уставного капитала реорганизуемой организации, такая передача имущества отражается в бухгалтерской отчетности у реорганизуемой организации как финансовые вложения, а у выделяемой организации - как взнос в уставный капитал.

Если по решению учредителей происходит разделение уставного капитала реорганизуемой организации с конвертацией акций в соответствии с законодательством Российской Федерации, то в разделе "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса реорганизуемой организации на дату государственной регистрации возникшей в результате реорганизации в форме выделения организации и возникшей в результате реорганизации в форме выделения организации на дату внесения записи в ЕГРЮЛ в числовые показатели включается стоимость чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций).

Если стоимость чистых активов организации, возникшей в результате реорганизации в форме выделения, окажется больше величины уставного капитала, зафиксированного в решении учредителей, разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)". Если стоимость чистых активов организации, возникшей в результате реорганизации в форме выделения, окажется меньше величины уставного капитала, зафиксированного в решении учредителей, разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в круглых скобках.

В аналогичном порядке подлежит урегулированию указанная разница и в бухгалтерском балансе реорганизуемой организации на дату государственной регистрации организации, возникшей в результате реорганизации в форме выделения.

При этом во всех перечисленных в настоящем пункте случаях формирования числовых показателей раздела "Капитал и резервы" вступительного бухгалтерского баланса возникшей в результате реорганизации в форме выделения организации и в бухгалтерском балансе реорганизуемой организации на дату государственной регистрации возникшей в результате реорганизации в форме выделения организации никакие записи в бухгалтерском учете не производятся.

Бухгалтерская отчетность при преобразовании

Составление бухгалтерской отчетности при преобразовании (смене организационно-правовой формы) юридического лица является наименее проблемным из всех рассмотренных видов реорганизации, т.к. юридическое лицо физически остается прежним, меняется только вывеска.

Условия и порядок реорганизации организации в форме преобразования в соответствующую организационно-правовую форму в соответствии с законодательством Российской Федерации определяются решением учредителей о преобразовании.

В передаточном акте, утверждаемом учредителями, подлежат отражению все вопросы, связанные с передачей имущества и обязательств правопреемнику при изменении в результате реорганизации в форме преобразования организационно-правовой формы юридического лица. При преобразовании расходы, связанные с переоформлением документов, могут производиться за счет учредителей.

Заключительная бухгалтерская отчетность реорганизуемой организации составляется на день, предшествующий внесению в ЕГРЮЛ записи о возникшей организации. При этом до составления отчетности производятся закрытие счета учета

прибылей и убытков и распределение (направление) на основании решения учредителей суммы чистой прибыли.

Вступительная бухгалтерская отчетность организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, составляется путем переноса показателей заключительной бухгалтерской отчетности организации, реорганизуемой в форме преобразования, с учетом перечисленных ниже особенностей.

В соответствии с решением учредителей о порядке конвертации (обмена) акций (долей, паев) организаций, реорганизуемых в форме преобразования, в(на) акции (доли, паи) возникшей организации во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается сформированный уставный капитал.

Если в решении учредителей предусмотрено увеличение уставного капитала возникшей организации по сравнению с уставным капиталом реорганизуемой организации, в т.ч. за счет собственных источников (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и т.д.), то во вступительной бухгалтерской отчетности организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, отражается величина уставного капитала, зафиксированная в решении учредителей.

Если в решении учредителей предусмотрено уменьшение величины уставного капитала организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, во вступительной бухгалтерской отчетности возникшей организации отражается величина уставного капитала, зафиксированная в учредительных документах, а разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе правопреемника в разделе "Капитал и резервы" числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Если величина уставного капитала, предусмотренная в решении учредителей, не совпадает со стоимостью чистых активов возникшей организации, числовые показатели раздела "Капитал и резервы" вступительного бухгалтерского баланса формируются в нижеследующем порядке.

В случае превышения при конвертации акций стоимости чистых активов организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, над величиной уставного капитала числовые показатели раздела "Капитал и резервы" вступительного бухгалтерского баланса формируются в размере стоимости чистых активов с подразделением на уставный капитал и добавочный капитал (превышение стоимости чистых активов над совокупной номинальной стоимостью акций).

В остальных случаях, если стоимость чистых активов возникшей организации окажется больше величины уставного капитала, разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе в разделе "Капитал и резервы" числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)".

Если стоимость чистых активов организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, окажется меньше величины уставного капитала, разница подлежит урегулированию во вступительном бухгалтерском балансе числовым показателем "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в круглых скобках.

Во всех перечисленных ситуациях формирования числовых показателей раздела "Капитал и резервы" вступительного бухгалтерского баланса организации, возникшей в результате реорганизации в форме преобразования, никакие записи в бухгалтерском учете не производятся.

Начисление амортизации по основным средствам, доходным вложениям в материальные ценности и нематериальным активам организацией, возникшей в результате преобразования, производится в соответствии с принятой ею учетной политикой. При этом не имеет значения, какие сроки полезного использования объектов и методы начисления по ним амортизации применялись в организации, ликвидированной в процессе реорганизации. Сказанное касается и налогового учета.

Вопросы для самоконтроля:

1. Раскройте понятие аудит финансовой отчетности
 2. Расскажите про цели и задачи аудита финансовой отчетности
 3. Расскажите по этапы и методику аудита финансовой отчетности
- Литература: [1-17, 20]

Тема 19 Аудит в компьютерной среде

19.1 Требования и подходы, используемые при аудите в компьютерной среде

19.2 Этапы проведения аудиторской проверки

19.1 Требования и подходы, используемые при аудите в компьютерной среде

Существуют следующие **требования** к используемым в аудите программным средствам:

- анализ содержания формируемой в бухгалтерии экономического субъекта базы данных, если таковая существует и доступна;
- контроль показателей, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета экономического субъекта;
- тестирование алгоритмов, используемых в автоматизированной системе бухгалтерского учета;
- контроль соответствия показателей, содержащихся в форматах бухгалтерской отчетности, данным бухгалтерских регистров или базы данных, формируемой в бухгалтерии при обработке первичных документов;
- использование возможностей поисково-справочных информационных систем в области нормативных и законодательных актов, регламентирующих бухгалтерский учет и аудит;
- формирование аудиторской документации (рабочей и итоговой).

В известных публикациях по автоматизации аудита прослеживаются два принципиально различающихся подхода.

Первый предполагает использование набора тестов (рабочих таблиц), ориентированных на ввод констатирующей информации (типа "да", "нет") о соблюдении тех или иных правил бухгалтерского учета. При этом бухгалтерская информация клиента полностью или частично игнорируется. Такой путь может привести к существенному риску пропуска ошибок.

Второй подход ориентирован на первичную информацию клиента, в которой отражены хозяйственные операции на синтетическом и аналитическом уровне. В этом случае требуются существенные затраты времени на ввод данных клиента.

Наиболее правильно гибкое сочетание упомянутых подходов, позволяющее формировать окончательное мнение аудитора как на основе тестов (рабочих таблиц), так и на основе оценки достоверности первичной бухгалтерской информации клиента.

Очевидно, что рабочим инструментом аудитора при проведении проверки является компьютер. Программа должна быть сетевой, а все данные – храниться в единой базе, к которой пользователи системы должны иметь автоматизированный доступ соответствующего уровня. Наряду с операционной системой Windows 95/98 и выше на каждом компьютере желательно иметь браузер Internet Explorer версии не ниже 5.0.

Вход в систему должен быть авторизован, чтобы в процессе работы можно было автоматически отслеживать, кто, когда и какие данные вносил (изменял). Пользователям предоставляют разные права по работе с системой, которые в простом варианте делятся на два уровня: руководитель проверки и аудитор. Все информация, записанная в базу данных (БД), должна быть доступна одновременно всем членам аудиторской группы.

19.2 Этапы проведения аудиторской проверки

Подготовительный этап.

Здесь выполняются следующие мероприятия. Изучается и записывается в базу данных информация о клиенте: данные Главной книги, показатели бухгалтерской отчетности и другая доступная информация.

На основе полученной информации проводятся предварительный финансовый анализ, оценка уровня существенности и аудиторского риска.

С учетом полученных результатов разрабатывается общий план аудита и распределяются обязанности между членами аудиторской группы.

Большим удобством при проведении проверки оказывается доступность каждому аудитору данных отчетности и Главной книги непосредственно на своем рабочем месте.

Этап проверки.

Исследуя отдельную хозяйственную операцию, аудитор должен иметь следующие возможности:

- в ходе работы обращаться к сформированной на подготовительном этапе локальной базе правил по своему разделу;
- регистрировать в базе данных все проверенные операции и свои комментарии по ним;
- регистрировать допущенные ошибки и нарушения по рассматриваемой хозяйственной операции, используя справочник типовых бухгалтерских ошибок. В случае выявления ошибки, отсутствующей в справочнике, его можно оперативно пополнить;
- регистрировать в локальной базе правил своего раздела собственные профессиональные суждения о соблюдении (несоблюдении) отдельных правил бухгалтерского учета, при необходимости записывая комментарии.

Таким образом, вся информация по каждому элементу проверяемой совокупности должна записываться в базу данных непосредственно в момент выражения аудитором частного мнения по проведенной операции. Как правило, в случаях несложных нарушений запись информации об одной операции занимает у опытного аудитора не более 1-2 минут.

Завершающий этап.

Здесь аудитор производит оценку и анализ полученной в ходе аудита информации. Автоматизация позволяет ему производить оценку существенности выявленных нарушений по проверяемой совокупности в любой момент времени. Модулем обработки и оценки должен быстро производиться расчет существенности выявленных нарушений на основе данных:

- о принятом уровне существенности;
- о проведенных операциях;
- о сумме выявленных нарушений по счету;
- о величине проверяемой совокупности (по данным Главной книги).

Одновременно с этим должна формироваться справка о количестве и характере так называемых качественных нарушений по проверенному разделу, т.е. нарушений, не влияющих на сальдо проверяемого счета или по которым невозможно определить величину искажения отчетности. Примером может служить отсутствие расшифровки подписей должностных лиц.

Итогом проверки раздела для аудитора является выражение мнения о достоверности проверенного раздела, документирование проведенной проверки и подготовка отчета руководителю.

Преимущества автоматизации аудиторской деятельности. В ходе проверки аудитор находится в принципиально иной информационной среде, чем при обычных методах проведения аудита. Каждому аудитору должна быть доступна информация, содержащаяся в бухгалтерской отчетности и Главной

книге клиента, а также результаты ее обработки.

Собранная в ходе проверки всеми членами аудиторской группы информация должна записываться в единую базу данных, в результате вся она доступна всем членам группы, что делает возможность аудитору (руководителю проверки) использовать результаты работы своих коллег.

Исследуя, как проверены в учете хозяйственные операции, аудитор выражает частное мнение о достоверности отражения каждой проверяемой операции как минимум по двум счетам рабочего плана счетов. Частные мнения аудитора фиксируются в базе данных.

Вопросы для самоконтроля:

1. Расскажите про требования и подходы, используемые при аудите в компьютерной среде

2. Расскажите про этапы проведения аудиторской проверки

Литература: [1-15]

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ И РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Основная литература

1. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 07.06.2013), часть вторая от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 07.05.2013). // [Электронный ресурс]//Правовой сайт «Консультант Плюс»-2017. -Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=194129>
2. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ (ред. от 07.06.2013). // [Электронный ресурс]//Правовой сайт «Консультант Плюс»-2017. -Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=191626>
3. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ, часть вторая от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ, часть третья от 26.11.2001 г. № 146-ФЗ, часть четвертая от 18.12.2006 г. № 230-ФЗ. // [Электронный ресурс]//Правовой сайт «Консультант Плюс»-2017. -Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=173467>
4. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ "О бухгалтерском учете в РФ"// [Электронный ресурс]//Правовой сайт «Консультант Плюс»-2017. -Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=170573>
5. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ "Об аудиторской деятельности" // [Электронный ресурс]//Правовой сайт «Консультант Плюс»-2014.-Режим доступа: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=286972>
6. Азарская, М.А. Аудит: практикум [Электронный ресурс] / М.А. Азарская, Е.В. Веркеева, Т.Л. Леухина. — Электрон. дан. — Йошкар-Ола: ПГТУ, 2015. — 80 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/76503>. — Загл. с экрана.
7. Азарская, М.А. Стандарты внутреннего аудита: учебное пособие [Электронный ресурс]: учеб. пособие / М.А. Азарская, Е.В. Веркеева, Т.Л. Леухина. — Электрон. дан. — Йошкар-Ола: ПГТУ, 2013. — 184 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/74801>. — Загл. с экрана.
8. Александров, С.Л. Аудиты, постоянно полезные организациям: Учебное пособие [Электронный ресурс] : учеб. пособие / С.Л. Александров, Ю.В. Зорин, В.А. Новиков. — Электрон. дан. — Москва : АСМС, 2015. — 168 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/69272>. — Загл. с экрана.
9. Внутренний аудит (для бакалавров) [Электронный ресурс] : учеб. / О.С. Дьяконова [и др.]. — Электрон. дан. — Москва: КноРус, 2014. — 182 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/53399>. — Загл. с экрана.
10. Киселева, О.В. Аудит: учеб. пособие [Электронный ресурс] : учеб-метод. пособие — Электрон. дан. — Москва : ФЛИНТА, 2017. — 173 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/97143>. — Загл. с экрана.
11. Кеворкова, Ж.А. Аудит (схемы, таблицы, комментарии) [Электронный ресурс] : учеб. пособие / Ж.А. Кеворкова, Г.Н. Мамаева. — Электрон. дан. — Москва : Проспект, 2015. — 232 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/54828>. — Загл. с экрана.
12. Макарова, Л.Г. Основы аудита. Самоучитель [Электронный ресурс] : учеб. пособие / Л.Г. Макарова, М.А. Штефан, А.К. Ковина. — Электрон. дан. — Москва : Издательский дом Высшей школы экономики, 2013. — 406 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/66038>. — Загл. с экрана.
13. Козлова, Ю.В. Бухгалтерский учет и аудит [Электронный ресурс] : учеб. пособие — Электрон. дан. — Кемерово : КузГТУ имени Т.Ф. Горбачева, 2013. — 213 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/69458>. — Загл. с экрана.

14. Миргородская, Т.В. Аудит (Бакалавриат и магистратура) [Электронный ресурс] : учеб. пособие — Электрон. дан. — Москва : КноРус, 2014. — 312 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/53369>. — Загл. с экрана.

15. Останина, Е.В. Международные стандарты аудита [Электронный ресурс] : учеб. пособие — Электрон. дан. — Кемерово : КузГТУ имени Т.Ф. Горбачева, 2012. — 231 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/69499>. — Загл. с экрана.

16. Осташенко, Е.Г. Основы аудита: практикум [Электронный ресурс] : учеб. пособие — Электрон. дан. — Омск : ОмГУ, 2011. — 100 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/12876>. — Загл. с экрана.

17. Осташенко, Е.Г. Аудит: учебное пособие для студентов экономических специальностей. Часть 1 [Электронный ресурс] : учеб. пособие / Е.Г. Осташенко, С.А. Лукьянова. — Электрон. дан. — Омск : ОмГУ, 2011. — 224 с. — Режим доступа: <https://e.lanbook.com/book/12924>. — Загл. с экрана.

Дополнительная литература

18. Скоробогатова В.В. Аудит: методические указания по выполнению контрольной работы для студентов направления подготовки 38.03.01 «Экономика» профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» заочной форм обучения / сост.: В.В. Скоробогатова; ФГБОУ ВО «КГМТУ». — Керчь, 2016. — 120 с.

19. Скоробогатова В.В. Аудит: конспект лекций для студентов направления подготовки 38.03.01 «Экономика» профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» очной и заочной форм обучения / сост.: В.В. Скоробогатова; ФГБОУ ВО «КГМТУ». — Керчь — Керчь, 2016. — 139 с.

Информационные ресурсы

20. <http://www.minfin.ru> - официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации.

21. <http://www.gks.ru> - официальный сайт Федеральной службы государственной статистики Российской Федерации.

22. <http://www.ipbg.ru> - официальный сайт Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России.

23. <http://www.consultant.ru> - справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

24. Электронно-библиотечная система издательства «Лань». – Режим доступа: <http://e.lanbook.com> (Дата обращения 18.04.2017 г.)

Виктория Викторовна Скоробогатова

АУДИТ (ЧАСТЬ 2)

Курс лекций

для студентов направления подготовки
для студентов направления подготовки 38.03.01 «Экономика»

профиль «Бухгалтерский учёт, анализ и аудит»

очной и заочной формы обучения

Тираж _____ экз. Подписано к печати _____

Заказ № _____. Объём 6,3 п.л.

ФГБОУ ВО "Керченский государственный морской технологический университет"
298309 г. Керчь, Орджоникидзе, 82.