**Вопрос 1.** Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) - деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

Аудит - независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы (индивидуальные предприниматели, осуществляющие аудиторскую деятельность) не вправе заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания услуг, предусмотренных настоящей статьей.

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

1) постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;

2) налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;

3) анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;

4) управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;

5) юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

6) автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;

7) оценочную деятельность;

8) разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;

9) проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;

10) обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Аудитор - физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов

Целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации. Аудитор выражает свое мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях

При выполнении своих профессиональных обязанностей аудитор должен руководствоваться нормами, установленными профессиональными аудиторскими объединениями, членом которых он является (профессиональными стандартами), а также следующими этическими принципами:

независимость;

честность;

объективность;

профессиональная компетентность и добросовестность;

конфиденциальность;

профессиональное поведение.

Аудитор в ходе планирования и проведения аудита должен проявлять профессиональный скептицизм и понимать, что могут существовать обстоятельства, влекущие за собой существенное искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности.

**Вопрос 2.** Обязательный аудит проводится в случаях, если:

1) организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, страховой организацией, обществом взаимного страхования, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом, государственным внебюджетным фондом, фондом, источником образования средств которого являются добровольные отчисления физических и юридических лиц;

3) объем выручки от продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением сельскохозяйственных кооперативов и союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 50 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец года, предшествовавшего отчетному, превышает 20 миллионов рублей. Для муниципальных унитарных предприятий законом субъекта Российской Федерации финансовые показатели могут быть снижены;

Обязательный аудит проводится ежегодно.

Аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией, индивидуальным аудитором только аудируемому лицу либо лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

Заведомо ложное аудиторское заключение - аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

**Инициативный аудит** по решению учредителей проводится в организации любой формы собственности. Вне зависимости от того, проводится инициативная аудиторская проверка или обязательный аудит, в ходе аудита применяются все необходимые процедуры по подтверждению бухгалтерской и налоговой отчетности в полном объеме. Проведение инициативного аудита позволяет не только своевременно выявить и исправить ошибки, но и повышает доверие к бизнесу клиента, что содействует укреплению деловой репутации.

По результатам инициативной аудиторской проверки выдается официальное аудиторское заключение с подробным описанием всех выявленных отклонений.

**Внешний аудит** осуществляется по предварительной договоренности между аудитором и данным предприятием о проведении соответствующей экспертизы хозяйственно-экономической деятельности; оценке существующих резервов и платежеспособности; предложении рекомендаций по направленному повышению результатов деятельности и организации финансовой стратегии.

**Внутренний аудит** включает в себя внутрихозяйственное регулирование за образованием затрат, определение мест их образования и определение соответствующих вызывающих их причин. А также выявление отклонений от нормативной информации; обнаружение резервов и слабых сторон хозяйственно-экономического функционирования; обеспечение определенной информацией всех соответствующих служб управления. С целью принятия ими конкретных мероприятий по улучшению и развитию деятельности предприятий и хозяйствующих структур.

**Основные задачи и цели внешнего** аудита – это доказательство достоверности и правильности предоставленной для проверки документации, а также составления заключения о достоверности отчетности, прибыли данного предприятия и баланса.

**Цель внутреннего аудита** – это проверка и подробный анализ финансовой информации по всем статьям затрат, а также остатков на всех счетах данного предприятия. При этом внешний и внутренний аудит рассматривают как единый комплекс.

**Вопрос 3.** МСА имеют своей целью обеспечить унификацию аудиторской деятельности и увеличить доверие к ее результатам. МСА определяют основополагающие методы аудита, призваны способствовать повышению качества аудиторской деятельности, обеспечению ее соответствия возрастающим многочисленным требованиям в области международной аудиторской деятельности, а также задают директивы по специальным вопросам аудита.

Действующие в настоящее время МСА структурированы и сгруппированы по следующим темам:

Стандарты по вводным положениям (ISA 100-199)

Они определяют логику развития МСА, являются основой для разработки новых стандартов, содержат список терминов, общие указания, как по аудиторской деятельности, так и по другим услугам, связанным с аудитом.

Стандарты, распределяющие обязанности в рамках аудиторской деятельности (ISA 200-299), определяют условия заказа на аудит, примерное содержание договора на выполнение аудиторских услуг

), а также условия, при которых аудиторский риск (риск положительного аудиторского заключения вопреки существенным ошибкам в отчетности) должен быть снижен до приемлемого минимума.

Стандарты по планированию аудиторской деятельности (ISA 300-399) требуют, что при планировании аудиторской проверки следует четко определить круг проверяемых вопросов, состав сотрудников, которые будут участвовать в проверке

Стандарты по использованию результатов внутреннего контроля (ISA 400-499) исходят из принципа необходимости оценки в рамках внешнего контроля эффективности внутреннего контроля. В ходе планирования аудиторской проверки обязательно следует изучить общее отношение, осведомленность и практические действия руководства предприятия по отношению к системе внутреннего контроля.

Стандарты, определяющие аудиторские доказательства (ISA 500-599), устанавливают, что аудитор должен получить достаточное количество соответствующих доказательств, позволяющих сделать обоснованное аудиторское заключение, при этом для получения аудиторских доказательств могут использоваться также внешние данные, подтверждающие те или иные элементы проверки

Стандарты, предусматривающие работу аудитора с информацией третьих лиц (ISA 600-699), регулируют вопросы использования информации других аудиторов, взаимодействие со службой внутреннего аудита, использования работы экспертов.

**Вопрос 4.** Искажение финансовой (бухгалтерской) отчетности может явиться следствием ошибок и недобросовестных действий. Ошибка - непреднамеренное искажение в финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе неотражение какого-либо числового показателя или нераскрытие какой-либо информации. Примерами ошибок являются: ошибочные действия, допущенные при сборе и обработке данных, на основании которых составлялась финансовая (бухгалтерская) отчетность;

неправильные оценочные значения, возникающие в результате неверного учета или неверной интерпретации фактов; ошибки в применении принципов учета, относящихся к точному измерению, классификации, представлению или раскрытию. Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности подразумевает искажения или неотражение числовых показателей либо нераскрытие информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности с целью введения в заблуждение пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности. Недобросовестные действия подразумевают наличие мотивирующих факторов и осознаваемых возможностей для их совершения. Недобросовестное составление финансовой (бухгалтерской) отчетности возможно в тех случаях, когда руководство аудируемого лица под воздействием внешних или внутренних факторов желает достичь необъективных результатов деятельности. Осознаваемая возможность недобросовестного составления финансовой (бухгалтерской) отчетности или незаконного присвоения активов существует в том случае, когда какое-либо лицо считает, что может обойти систему внутреннего контроля

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

Аудит, проведенный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, призван обеспечить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений, вызванных как недобросовестными действиями, так и ошибками. Периодический аудит является одним из сдерживающих факторов искажений. Однако аудитор не несет и не может нести ответственность за предотвращение ошибок и недобросовестных действий.

Аудитор не может получить абсолютную уверенность в том, что все существенные искажения в финансовой (бухгалтерской) отчетности будут обнаружены. В связи с неотъемлемыми ограничениями аудита существует неизбежный риск того, что некоторые существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности не будут обнаружены, несмотря на то, что аудит был надлежащим образом спланирован и проводился в точном соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

. В ходе проведения аудита аудитор может столкнуться с обстоятельствами, указывающими на возможные существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок.

Если аудитор сталкивается с обстоятельствами, указывающими на возможные существенные искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности, возникшие в результате недобросовестных действий и ошибок, он должен выполнить соответствующие процедуры для установления такого факта.

Если в ходе проведения аудита установлены факторы риска недобросовестных действий, которые заставили аудитора считать необходимым проведение дополнительных аудиторских процедур, то он должен документально оформить такие факторы и процедуры.

После того как аудитор установил факт искажений, возникших в результате недобросовестных действий или ошибок, аудитору следует сообщить об этом руководству аудируемого лица, представителям собственника, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - уполномоченным государственным органам власти.

**Вопрос 5.** Финансовая (бухгалтерская) отчетность, как правило, составляется и представляется ежегодно и направляется для удовлетворения общих информационных нужд широкого круга пользователей. Многие пользователи полагаются на финансовую (бухгалтерскую) отчетность как на основной источник информации, поскольку они не наделены полномочиями получать дополнительную информацию, отвечающую их информационным потребностям. Финансовая (бухгалтерская) отчетность в Российской Федерации должна составляться в соответствии с законодательством Российской Федерации, регулирующим бухгалтерский учет и составление финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудит финансовой (бухгалтерской) отчетности предоставляет аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли данная финансовая (бухгалтерская) отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями. При выражении мнения аудитор использует фразу: "Отражает достоверно во всех существенных отношениях". Задания, обеспечивающие уверенность в достоверности финансовой или иной информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, направлены на достижение тех же целей.

Аудиторское мнение повышает достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности посредством выражения разумного, но не абсолютного уровня уверенности. При проведении аудита абсолютная уверенность недостижима из-за необходимости использования субъективного суждения, применения выборочного тестирования, существования ограничений, присущих любым системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также в связи с тем, что большинство доступных доказательств, подтверждающих определенный вывод, не носит исчерпывающего характера.

Внутренние стандарты аудита обеспечивают единый подход к аудиторской проверке в данной аудиторской фирме. Внутрифирменные стандарты не должны противоречить национальным стандартам (если аудит проводится по национальным стандартам) и международным стандартам (если аудит проводится по международным стандартам).

В крупных аудиторских фирмах имеются специальные департаменты по методологии бухгалтерского учета и аудита, задача которых - разработка внутрифирменных методов предварительной экспертизы состояния дел клиента и заключения договоров, проведения аудиторской проверки в целом и отдельных счетов и операций клиента, подготовки аудиторского заключения и его оформления.

Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными, авторскими в каждой аудиторской фирме, их содержание - закрытая информация. Внутрифирменные стандарты - это набор внутрифирменных инструкций и руководств значительного объема, которые постоянно корректируются в целях совершенствования и по причине изменения среды их применения. Внутрифирменные стандарты, как правило, являются детализацией национальных и международных стандартов аудита, они «доводят» требования общепринятых стандартов до уровня конкретных методик и конкретных указаний конкретным исполнителям, осуществляющим аудиторскую проверку.

Внутрифирменные стандарты содержат методики и требования проведения аудита на всех его этапах и могут включать в себя следующие разделы.

**Вопрос 6.** Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необходимое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

Затраты времени на планирование работы зависят от масштабов деятельности аудируемого лица, сложности аудита, опыта работы аудитора с данным лицом, а также знания особенностей его деятельности.

Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки.

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

В процессе подготовки программы аудита аудитор обязан принимать во внимание полученные им оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также требуемый уровень уверенности, который должен быть обеспечен при процедурах проверки по существу, временные рамки тестов средств контроля и процедур проверки по существу, координацию любой помощи, которую предполагается получить от аудируемого лица, а также привлечение других аудиторов или экспертов.

**Вопрос 7.** Аудитор и руководство аудируемого лица должны достичь согласия в отношении условий проведения аудита. Согласованные условия необходимо отразить документально в договоре оказания аудиторских услуг.

Аудитор может использовать в ходе достижения договоренности с руководством аудируемого лица письмо о проведении аудита - документ, направляемый аудитором предполагаемому аудируемому лицу и подписываемый руководством аудируемого лица в случае согласия с основными условиями задания по проведению аудита.

С точки зрения интересов аудитора и аудируемого лица целесообразно заблаговременное подписание с предполагаемым аудируемым лицом договора оказания аудиторских услуг.

Форма и содержание договоров оказания аудиторских услуг (писем о проведении аудита) для различных аудируемых лиц могут иметь особенности, но, как правило, в договоре оказания аудиторских услуг (письме о проведении аудита) указываются:

цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;

ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;

объем аудита, включая ссылки на законодательство Российской Федерации и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;

аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;

информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными;

требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;

цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

**Вопрос 8.** Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - аудитор) должны документально оформлять все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка проводилась в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Под термином "документация" понимаются рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме.

. Рабочие документы используются:

при планировании и проведении аудита;

при осуществлении текущего контроля и проверки выполненной аудитором работы;

для фиксирования аудиторских доказательств, получаемых в целях подтверждения мнения аудитора.

Аудитор должен составлять рабочие документы в достаточно полной и подробной форме, необходимой для обеспечения общего понимания аудита.

Аудитор должен отражать в рабочих документах информацию о планировании аудиторской работы, характере, временных рамках и объеме выполненных аудиторских процедур, их результатах, а также о выводах, сделанных на основе полученных аудиторских доказательств. В рабочих документах должно содержаться обоснование аудитором всех важных моментов, по которым необходимо выразить свое профессиональное суждение, вместе с выводами аудитора по ним.

Аудитор вправе определять объем документации по каждой конкретной аудиторской проверке, руководствуясь своим профессиональным мнением. Отражение в составе документации каждого рассмотренного аудитором в ходе проверки документа или вопроса не является необходимым.

Форма и содержание рабочих документов определяются такими факторами, как:

характер аудиторского задания;

требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;

характер и сложность деятельности аудируемого лица;

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

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

конкретные методы и приемы, применяемые в процессе проведения аудита.

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

Рабочие документы обычно содержат:

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

выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;

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

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

доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

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

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

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

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

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

**Вопрос 9.** Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - аудитор) должны получить достаточные надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу. В некоторых ситуациях доказательства могут быть получены исключительно путем проведения процедур проверки по существу.

. Аудиторские доказательства - это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора.

аудиторским доказательствам относятся, в частности, первичные документы и бухгалтерские записи, являющиеся основой финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица и информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

При формировании аудиторского мнения аудитор обычно не проверяет все хозяйственные операции аудируемого лица, поскольку выводы относительно правильности отражения остатка средств на счетах бухгалтерского учета, группы однотипных хозяйственных операций или средств внутреннего контроля могут основываться на суждениях или процедурах, проведенных выборочным способом.

К объектам оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор собирает аудиторские доказательства, относятся:

организация - устройство систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, обеспечивающее предотвращение и (или) обнаружение, а также исправление существенных искажений;

функционирование - эффективность действия систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в течение соответствующего периода времени.

При получении аудиторских доказательств с использованием аудиторских процедур по существу аудитор должен рассмотреть достаточность и надлежащий характер этих доказательств наряду с доказательствами, полученными в результате тестов средств внутреннего контроля, с целью подтверждения предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

Аудитор получает аудиторские доказательства путем выполнения следующих процедур проверки по существу: инспектирование, наблюдение, запрос, подтверждение, пересчет (проверка арифметических расчетов аудируемого лица) и аналитические процедуры. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение аудиторских доказательств.

**Вопрос 10.** Аудитору необходимо получить представление о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита. Аудитору следует использовать свое профессиональное суждение, чтобы оценить аудиторский риск и разработать аудиторские процедуры, необходимые для снижения данного риска до приемлемо низкого уровня.

Термин "система внутреннего контроля" означает совокупность организационных мер, методик и процедур, используемых руководством аудируемого лица в качестве средств для упорядоченного и эффективного ведения финансово-хозяйственной деятельности, обеспечения сохранности активов, выявления, исправления и предотвращения ошибок и искажения информации, а также своевременной подготовки достоверной финансовой (бухгалтерской) отчетности.

. Под контрольной средой понимаются осведомленность и действия руководства аудируемого лица, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля, а также понимание важности такой системы. Контрольная среда влияет на эффективность конкретных средств контроля и включает в себя следующие составляющие:

а) стиль и основные принципы управления данным аудируемым лицом;

б) организационная структура аудируемого лица;

в) распределение ответственности и полномочий;

г) осуществляемая кадровая политика;

д) порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних пользователей;

е) порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;

ж) обеспечение соответствия хозяйственной деятельности аудируемого лица требованиям законодательства;

з) наличие и особенности организации работы ревизионной комиссии, службы внутреннего аудита в составе органа управления аудируемого лица.

. К процедурам контроля, принятым руководством аудируемого лица, относятся:

а) подотчетность одних работников другим;

б) внутренние проверки и сверки данных по вопросам финансово-хозяйственной деятельности;

в) сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с бухгалтерскими записями (инвентаризация);

г) сравнение данных, полученных из внутренних источников, с данными внешних источников информации;

д) проверка аналитических счетов и оборотных ведомостей и арифметической точности записей;

е) осуществление контроля за прикладными программами и компьютерными информационными системами, в том числе посредством установления контроля за изменениями компьютерных программ и за доступом к файлам данных, за правом доступа при вводе и выводе информации из системы;

ж) ограничение доступа к активам и записям;

з) сравнение и анализ финансовых результатов с плановыми показателями.

. В процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности аудитор уделяет внимание только тем основным целям и конкретным процедурам в системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля, которые имеют отношение к процессу подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Понимание соответствующих аспектов систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска, риска средств контроля и учетом иной информации позволяет аудитору:

а) определить виды вероятных существенных искажений, которые могут встретиться в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

б) учитывать факторы, которые влияют на риск появления существенных искажений;

в) разрабатывать надлежащие аудиторские процедуры.

**Вопрос 11.** При разработке процедур аудита аудиторская организация или индивидуальный аудитор (далее - аудитор) должны определить надлежащие методы отбора элементов, подлежащих проверке при сборе аудиторских доказательств для достижения целей аудиторских тестов.

"аудиторская выборка (выборочная проверка)" - применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций. Аудиторская выборка дает возможность аудитору получить и оценить аудиторские доказательства в отношении некоторых характеристик элементов, отобранных для того, чтобы сформировать или помочь сформировать выводы, касающиеся генеральной совокупности, из которой произведена выборка;

б) "ошибка":

отклонение от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу);

в) "общая ошибка":

степень отклонения от нормального функционирования средства внутреннего контроля (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

суммарное искажение в учете или отчетности (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу);

г) "аномальная ошибка" - ошибка вследствие единичного случая, которая не может произойти повторно (за исключением некоторых случаев) и, таким образом, не является репрезентативной ошибкой с точки зрения данной генеральной совокупности;

д) "генеральная совокупность" - полный набор элементов, из которых аудитор отбирает совокупность и в отношении которой он хочет сделать выводы. Генеральная совокупность может подразделяться на страты (подмножества), где каждая страта проверяется отдельно;

е) "элементы выборки" - индивидуальные элементы, отражаемые в учете и составляющие генеральную совокупность. Например, однотипные первичные документы, отдельные записи в выписках из банковского счета, счета-фактуры по продажам, обороты по лицевым счетам дебиторов;

ж) "статистический подход к выборочной проверке (статистическая выборка)" - применение любого подхода к выборке, который имел бы следующие характеристики:

случайный (либо систематический со случайным выбором начальной точки) отбор тестируемой совокупности;

применение теории вероятности для оценки результатов выборки, включая оценку риска, связанного с использованием аудиторской выборки.

. Риск, связанный с использованием аудиторской выборки, возникает, когда вывод аудитора, сделанный на основании отобранной совокупности, может отличаться от вывода, который мог быть сделан, если к генеральной совокупности в целом были бы применены идентичные процедуры аудита.

Различают два типа рисков, связанных с использованием аудиторской выборки:

а) риск того, что аудитор:

придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля ниже, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

придет к выводу о том, что существенной ошибки не существует, вопреки тому, что в действительности она есть (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на надежность аудита и с большой степенью вероятности может привести к ненадлежащему аудиторскому мнению;

б) риск того, что аудитор:

придет к выводу о том, что риск средств внутреннего контроля выше, чем в действительности (при выполнении тестов средств внутреннего контроля);

придет к выводу о том, что имеет место существенная ошибка, тогда как в действительности ее не существует (при выполнении аудиторских процедур проверки по существу).

Риск данного типа оказывает влияние на эффективность аудита, поскольку он обычно приводит к дополнительной работе по установлению того, что первоначальные выводы были неверны.

**Вопрос 12.** Под термином "аудиторский риск" понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения в случае, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск включает три составные части: неотъемлемый риск, риск средств контроля и риск необнаружения.

Термин "риск средств контроля" означает риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенным (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Термин "риск необнаружения" означает риск того, что аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств по другим счетам бухгалтерского учета или группы операций.

Для проведения оценки неотъемлемого риска аудитор полагается на свое профессиональное суждение для того, чтобы учесть следующие факторы:

а) опыт и знания руководства, а также изменения в его составе за определенный;

в) характер деятельности аудируемого лица (например, потенциальная возможность технического устаревания его продукции и услуг, сложность структуры капитала, значимость аффилированных лиц, а также количество производственных площадей и их территориальное расположение);

г) факторы, влияющие на отрасль, к которой относится аудируемое лицо (например, состояние экономики и условия конкуренции, отражением которых являются финансовые тенденции и показатели, а

также изменения в области технологии, потребительского спроса и учетной политики, характерные для данной отрасли);

е) сложность лежащих в основе учета операций и прочих событий, которые могут потребовать привлечения экспертов;

д) счета бухгалтерского учета, которые могут быть подвержены искажениям;

к) операции, которые не подвергаются процедуре обычной обработки.

Предварительная оценка риска средств контроля представляет собой процесс определения эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица с точки зрения предотвращения или обнаружения и исправления существенных искажений. Определенный риск средств контроля всегда имеет место в силу ограничений, присущих любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

После того как получено понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, аудитору необходимо провести предварительную оценку риска средств контроля на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждому существенному остатку на счете бухгалтерского учета или группе однотипных операций.

По некоторым или всем предпосылкам подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности риск средств контроля обычно оценивается аудитором как высокий в том случае, когда:

а) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица неэффективны;

б) оценка эффективности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица нецелесообразна.

Уровень риска необнаружения напрямую связан с аудиторскими процедурами проверки по существу. Оценка риска средств контроля наряду с оценкой неотъемлемого риска влияет на характер, временные рамки и объем аудиторских процедур проверки по существу, которые проводятся с целью снижения риска необнаружения и, следовательно, уменьшения аудиторского риска до приемлемо низкого уровня. Если аудитору придется проверить все остатки по счетам бухгалтерского учета или все однотипные операции данной группы, определенный риск необнаружения всегда будет присутствовать, потому что преобладающая часть аудиторских доказательств лишь предоставляет доводы в поддержку некоторого вывода, а не носит исчерпывающего характера.

**Вопрос 13.** Аудиторская организация и индивидуальный аудитор (далее именуются - аудитор) в процессе проведения аудита обязаны оценивать существенность и ее взаимосвязь с аудиторским риском.

Аудитор оценивает то, что является существенным, по своему профессиональному суждению.

При разработке плана аудита аудитор устанавливает приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных (с количественной точки зрения) искажений. Тем не менее как значение (количество), так и характер (качество) искажений должны приниматься во внимание. Примерами качественных искажений являются:

недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;

Аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так и в отношении остатков по отдельным счетам бухгалтерского учета, групп однотипных операций и случаев раскрытия информации. На существенность могут оказывать влияние нормативные правовые акты Российской Федерации, а также факторы, имеющие отношение к отдельным счетам бухгалтерского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними.

Расчет уровня существенности производится в три этапа:

1-й этап. В каждой из форм аудируемой отчетности выявляются статьи, соответствующие определенным значениям интервального уровня существенности;

2-й этап. Производится установление планового уровня существенности по конкретным статьям (показателям) аудируемой отчетности.

Этот уровень устанавливается аудитором самостоятельно, на основе собственного опыта и знаний об аудируемом лице, но в пределах установленных интервальных значений.

Плановые уровни существенности по конкретным статьям (показателям) аудируемой отчетности определяются с учетом следующих факторов, как-то:

- общее значение аудиторского риска (чем выше риск, тем ниже устанавливаются границы существенности);

- абсолютное значение статьи (при увеличении доли статьи в итоге стандартная граница существенности снижается);

- требуемая глубина проверки статьи (снижение стандартной границы существенности по показателям, требующим более детальной проверки);

- планируемые трудозатраты времени на проверку статьи (чем ниже планируемая граница существенности, тем больше объем проверки);

- другие факторы.

3-й этап. Производится расчет плановой величины усредненного уровня существенности по:

- каждому разделу аудируемой формы;

- в целом по аудируемой форме.

**Вопрос 14.** При использовании результатов работы эксперта аудиторская организация и (или) индивидуальный аудитор (далее - аудитор) должны получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства того, что такая работа отвечает целям аудита.

Для целей федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности экспертом считается физическое лицо, обладающее специальными навыками, знаниями и опытом в определенной области, отличной от области бухгалтерского учета и аудита, или юридическое лицо, осуществляющее деятельность в сфере, отличной от сферы оказания бухгалтерских и аудиторских услуг.

Специальное образование и опыт дают аудитору общее представление о различных вопросах ведения предпринимательской деятельности, однако аудитор не обязан обладать экспертными знаниями, которыми обладает лицо, получившее соответствующую подготовку или профессиональную квалификацию, например, для работы в качестве актуария или инженера.

Эксперт может быть

а) привлечен аудируемым лицом по договору к участию в выполнении задания;

б) привлечен аудитором по договору к участию в выполнении задания;

в) сотрудником аудируемого лица;

г) сотрудником аудитора.

При ознакомлении с деятельностью аудируемого лица и выполнении дальнейших аудиторских процедур аудитору может потребоваться получить (с помощью аудируемого лица или самостоятельно) аудиторские доказательства в виде отчетов, мнений, оценок и заявлений эксперта. Такая потребность может возникнуть, например, при:

а) оценке определенных видов внеоборотных активов, например, земли, зданий, сооружений, оборудования, предметов искусства;

б) определении количественного содержания полезных компонентов в минеральном сырье или полезного срока эксплуатации сооружений и оборудования;

в) определении финансовых показателей с помощью специальных приемов и методов (например, актуарная оценка);

г) определении степени завершенности производства товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления (выполнения, оказания) которых составляет несколько отчетных периодов (носит долгосрочный характер);

д) уяснении условий договоров, положений законодательных и иных нормативных правовых актов.

При определении необходимости использования результатов работы эксперта аудитор учитывает:

а) знания и предыдущий опыт членов аудиторской группы в данной сфере;

б) риск существенного искажения информации исходя из характера, сложности и существенности обстоятельств, подлежащих исследованию;

в) ожидаемое количество и качество других аудиторских доказательств, которые предполагается получить.

**Вопрос 15.** Допущение непрерывности деятельности является основным принципом подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. В соответствии с принципом допущения непрерывности деятельности обычно предполагается, что аудируемое лицо будет продолжать осуществлять свою финансово-хозяйственную деятельность в течение 12 месяцев года, следующего за отчетным, и не имеет намерения или потребности в ликвидации, прекращении финансово-хозяйственной деятельности или обращении за защитой от кредиторов. Активы и обязательства учитываются на том основании, что аудируемое лицо сможет выполнить свои обязательства и реализовать свои активы в ходе своей деятельности.

Поскольку допущение о непрерывности деятельности является одним из основных принципов подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, обязанность руководства аудируемого лица заключается в том, чтобы оценить способность аудируемого лица продолжать свою непрерывную деятельность, даже если применимый в данных условиях порядок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривает выраженного в явной форме требования об этом.

Если аудируемое лицо в течение длительного периода времени имеет опыт выгодных операций и свободный доступ к финансовым ресурсам, его руководство может дать свою оценку без проведения подробного анализа.

. Оценка аудируемым лицом допущения непрерывности своей деятельности связана с вынесением в конкретный момент времени профессионального суждения о фактах хозяйственной деятельности, которые являются неопределенными на дату составления финансовой (бухгалтерской) отчетности. В этой связи следует принимать во внимание, что:

как правило, уровень неопределенности, сопряженной с результатом события или с условием, значительно повышается при увеличении периода времени между суждением и воздействием условных фактов;

При выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица аудитор должен рассмотреть всю совокупность факторов, оказывающих и (или) способных оказать влияние на возможность этого лица продолжать деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом, и данные факторы должны быть раскрыты в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Аудитор рассматривает надлежащий характер использования руководством аудируемого лица допущения о непрерывности деятельности даже в том случае, если требования к составлению финансовой (бухгалтерской) отчетности не предусматривают обязанности руководства аудируемого лица специально оценивать способность аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

При планировании аудита аудитор должен проанализировать, существуют ли какие-либо события или условия, которые обусловливают значительные сомнения в способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно.

Аудитор рассматривает факторы, касающиеся допущения непрерывности деятельности, в ходе планирования аудита, поскольку такое рассмотрение позволяет своевременно обсудить их с руководством аудируемого лица, а также в ходе проведения аудита.

В некоторых случаях работники аудируемого лица сами могут провести предварительную оценку применимости допущения непрерывности деятельности на первоначальных этапах аудита. В этом случае аудитор проверяет такую оценку с целью выяснения, выявило ли руководство аудируемого лица какие-либо факторы, касающиеся допущения непрерывности деятельности, и если выявило, то каковы связанные с этим планы руководства.

Аудитор должен проанализировать данную руководством аудируемого лица оценку способности аудируемого лица продолжать свою деятельность непрерывно в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Оценка руководством аудируемого лица способности аудируемого лица непрерывно осуществлять свою деятельность является основным фактором при анализе аудитором возможности допущения непрерывности деятельности.

**Вопрос 16.** Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленным в соответствии с настоящим правилом и содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора (далее именуются - аудитор) о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудиторское заключение включает в себя:

а) наименование; б) адресата, в) следующие сведения об аудиторе:

организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора - фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица;

место нахождения;

номер и дата свидетельства о государственной регистрации;

номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии;

членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) следующие сведения об аудируемом лице:

организационно-правовая форма и наименование;

место нахождения;

номер и дата свидетельства о государственной регистрации;

абзац исключен. - Постановление Правительства РФ от 07.10.2004 N 532;

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора;

з) дату аудиторского заключения;

и) подпись аудитора.

Аудиторское заключение должно иметь наименование "Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности" для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например, должностными лицами аудируемого лица, советом директоров.

Аудиторское заключение должно быть адресовано лицу, предусмотренному законодательством Российской Федерации и (или) договором о проведении аудита. Как правило, аудиторское заключение адресуется собственнику аудируемого лица (акционерам), совету директоров и т.п.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

В аудиторском заключении должно быть указано, что аудит проводился на выборочной основе и включал в себя:

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

оценку формы соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;

рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;

оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В аудиторском заключении должны быть четко указаны основные принципы и методы (применяемый порядок) ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата.

Эти подписи должны быть скреплены печатью.

**Вопрос 17.** Целью проверки учредительных документов признается подтверждение законных оснований деятельности организации на протяжении всего периода ее функционирования от момента регистрации до фактической реорганизации или ликвидации.

• Гражданский кодекс; • Налоговый кодекс; • Федеральные законы об ООО и ОАО • Положение по бухгалтерскому учету и отчетности № 34н; • План счетов и инструкция по его применению. Источники информации: • Устав или учредительный договор; • свидетельство о государственной регистрации предприятия; • свидетельство о регистрации в Министерстве экономики РФ для предприятий с участием иностранного капитала; • свидетельство о регистрации в органах статистики, налоговой инспекции, во внебюджетных фондах; • протоколы собрания учредителей; • лицензии; Для достижения цели аудита учредительных документов должны быть решены следующие задачи: 1. Определить юридический статус предприятия. Сферу деятельности и права его функционирования. 2. Установить наличие лицензий по видам деятельности подлежащего лицензированию. 3. Проверить полностью ли проведены все расчеты с учредителями, соблюдено ли законодательство по налогам. В ходе проверки учредительных документов необходимо установить:

• структуру управления в организации и полномочия руководителей всех уровней при принятии соответствующих управленческих решений; • своевременность внесения изменений в учредительные документы (если таковые были); • виды деятельности предприятия;

• учредителей организации, их права и обязанности; размер уставного капитала и доли каждого учредителя; • своевременность внесения учредителями своих долей в уставный капитал;

• правильность оформления документации по взносам в уставный капитал;

• предусмотрено ли в уставе осуществление внешнеэкономической деятельности;

• предусмотрено ли в учредительных документах создание резервного и других фондов; имеет ли право организация создавать на территории РФ и за рубежом филиалы и другие структурные подразделения, выделенные на самостоятельный баланс;

• правильность начисления доходов учредителей и акционеров и удержания налогов на доходы и т.п.

Целью проверки формирования уставного капитала является формирование мнения относительно соответствия учредительных документов предприятия действующему законодательству в части правильности формирования и изменения его уставного капитала.

Необходимо выяснить, кто является учредителями предприятия, размер уставного капитала и доли каждого учредителя, порядок распределения чистой прибыли предприятия и выплаты дивидендов.

Для достижения цели аудита формирования уставного капитала необходимо решить следующие задачи: • проверка порядка формирования уставного (складочного) капитала;

• изучение структуры уставного капитала. Минимальный размер уставного капитала должен составлять для ОАО не менее 1000 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ), для ЗАО и ООО — не менее 100 МРОТ. Некоммерческие организации в соответствии с законодательством не могут иметь уставный капитал.

При проверке необходимо обратить внимание на отношение уставного капитала к величине чистых активов. Если чистые активы меньше уставного капитала, то аудиторы могут порекомендовать уменьшение уставного капитала до величины чистых активов. Если по окончании второго и каждого последующего отчетного года стоимость чистых активов окажется меньше величины минимального уставного капитала, установленного законодательством, то аудиторская организация не вправе подтвердить в отношении такого предприятия применимость принципа действующего предприятия. Обобщение результатов проверки осуществляется исходя из целей и задач по проверке данного раздела в рабочих документах, где может быть отражена следующая информация:

• соответствует ли кредитовый остаток по счету 80 заявленной в учредительных документах суммы уставного капитал; • полностью ли внесли учредители свои доли;

• обоснованно ли произошло увеличение (уменьшение) уставного капитала;

• имеются ли в наличие подтверждающие документы по финансово-хозяйственным операциям; не ведется ли деятельность без лицензии и т.п.

**Вопрос 18.** Основная цель аудиторской проверки кассовых операций налогоплательщика - установить их законность, достоверность и целесообразность совершения, а также правильность отражения в учете. От аудиторов требуется повышенное внимание, так как на практике наибольшее количество нарушений и злоупотреблений должностных лиц связано именно с этим участком учета.

Приступая к проверке операций с денежными средствами, аудитор должен собрать по возможности полную информацию о состоянии внутреннего контроля по данному участку учета. Выяснить, как соблюдается кассовая дисциплина, насколько жестко контролируются операции с денежной наличностью, в том числе с валютой, как обеспечивается санкционирование различных платежей из кассы, можно путем фактической проверки, обследования, наблюдения и т.д. С целью упорядочения результатов аудита рекомендуется разрабатывать специальную программу проверки кассовых операций. Правильно составленная программа поможет аудитору последовательно проверить различные участки учета операций с денежными средствами, избегая повторов и пропусков, целенаправленно провести сбор необходимых доказательств и их документирование. Приступая к проверке аудитор должен установить наличие в кассе денежных средств и денежных документов, отраженных в учете, и наоборот - полноту отражения в учете фактически наличествующих в кассе денежных средств и документов. В кассе организации должны храниться все ее наличные деньги и денежные документы, как правило, в несгораемом металлическом шкафу (в специально оборудованном помещении под кассу), который по окончании рабочего дня должен быть закрыт и опечатан. Помещение кассы должно быть изолировано, доступ в него лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается. Кассы предприятий могут быть застрахованы в соответствии с действующим законодательством. Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих организации, запрещено. Остаток денежной наличности в кассе должен соответствовать данным кассовой книги. Далее аудитор проверяет правильность оформления первичных кассовых документов, книг, журналов (полноту заполнения реквизитов приходных и расходных документов; обязательную регистрацию приходных и расходных ордеров, платежных ведомостей и др.; наличие подписей ответственных лиц и получателей денежных средств; отсутствие исправлений, подчисток и т.п.). Для этого изучаются отчеты кассира с приложенными первичными документами и кассовая книга. Последняя должна вестись в одном экземпляре и быть пронумерована, прошнурована, опечатана печатью. Записи в кассовой книге должны быть идентичны записям в отчете кассира и подтверждаться первичными документами. Прием и выдача денег по кассовым ордерам должны производиться только в день их составления. Подчистки, помарки и исправления в кассовых ордерах недопустимы (п. 19 Порядка ведения кассовых операций, п. 4.4 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете[\*(2)](#sub_2), ст. 9 п. 5 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете"). При проверке кассовых операций особое внимание уделяется выявлению полноты, своевременности и правильности оприходования денежной наличности (поступлений из банка, возврата подотчетных сумм, выручки, взносов арендной платы и других доходов). Поступления из банка проверяются путем сверки идентичных сумм, имеющихся в корешках чеков, выписках банка и приходных кассовых ордерах. Проверяя расходование наличных денег из кассы, аудитор должен обратить внимание на документальную обоснованность выдачи денег (наличие приказов на премирование сотрудников, оказание материальной помощи, командировки, выдачу средств на представительские расходы, доверенностей от сторонних организаций, исполнительных листов). Устанавливается также целевое использование средств, полученных из банка по чеку, соблюдение лимита кассы.

В ходе проверки кассовых операций аудитору приходится решать вопрос об инвентаризации кассы. Если проводится обязательный аудит за текущий отчетный период, инвентаризация кассы необходима. Инвентаризация кассы должна проходить в присутствии кассира и главного бухгалтера. Порядок ее проведения может быть следующим: при наличии нескольких касс аудитор опечатывает их, чтобы предотвратить возможность доступа к ним после начала проверки. Кассир должен составить кассовый отчет об операциях за последний день и вывести остаток денег по кассовой книге на день проверки. Одновременно с кассира берется расписка, что все приходные документы включены им в отчет и к моменту инвентаризации кассы неоприходованных и не списанных в расход денег не имеется. После этого проводится пересчет наличных денег.

**Вопрос 19.** Целью аудиторской проверки операций на расчетном, валютном и других счетах в банке является формирование мнения о достоверности бухгалтерской отчетности по разделу "Денежные средства" и соответствии применяемой методики учета денежных средств на счетах в банке действующим в Российской Федерации нормативным документам.

Аудиторская проверка операций по счетам в банке начинается с того, что аудитор знакомится со сведениями о рублевых счетах и счетах в иностранной валюте в банках, приложенными к налоговой отчетности. При этом он устанавливает количество и номера счетов, открытых в банках; наименования банков. Эти данные нужны для проверки наличия банковских выписок по всем счетам и регистров синтетического учета по каждому счету.

Затем аудитор определяет юридические основы взаимоотношений организации и банка, проверяет соответствие договора банковского счета (договора на банковское обслуживание) нормам Гражданского кодекса Российской Федерации.

Проверка документального оформления операций по счетам в банке. Операции по зачислению и списанию денежных средств со счетов в банке оформляют первичными документами, формы и порядок заполнения которых установлены инструктивными указаниями Центрального банка Российской Федерации. К таким документам относятся:

- выписки банка с приложенными утвержденными банком формами расчетно - платежных документов: платежное поручение, платежное требование, платежное требование - поручение, платежный ордер, инкассовое поручение (распоряжение), заявление на взнос наличных денег на расчетный счет, бланк денежного чека на снятие наличных денег с расчетного счета, поручение на обязательную продажу валюты, поручение на покупку валюты, распоряжение резидента о переводе купленной валюты и др.;

- первичные документы, прилагаемые к расчетным банковским документам и обосновывающие правомерность совершаемых операций.

Аудитор проверяет правильность оформления документов, проводит арифметическую проверку документов и проверку на законность совершаемых по банковским счетам хозяйственных операций.

Особое внимание аудитор должен уделить операциям по бесспорному (безакцептному) списанию банком денежных средств. Это возможно лишь на основании решения суда, прямого указания закона, договора клиента с банком.

Детальной проверке должны быть подвергнуты операции по счету 51 "Расчетный счет" в сопоставлении со счетами учета затрат (20 "Основное производство", 26 "Общехозяйственные расходы", 25 "Общепроизводственные расходы", 44 "Издержки обращения"), так как в данном случае может быть сокрыто перечисление средств за невыполненные работы, неоказанные услуги.

**Вопрос 20.** Целью аудита основных средств является выражение мнения относительно классификации, реальности оценки и достоверности отражения в учете и отчетности объектов основных средств. В процессе аудиторской проверки операций с основными средствами (ОС) следует руководствоваться следующими нормативными документами: Федеральный закон от 21.11.96 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изменениями и дополнениями); положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина России от 30.03.01 г. N 26н; Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.03 г. N 91н; Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина России от 26.12.02 г. N 135н; Аудиторы должны изучить состав и структуру ОС по данным регистров аналитического учета (инвентарные карточки учета ОС, ведомости, машинограммы и др.). В процессе такого изучения устанавливается правильность отнесения учитываемых объектов к ОС, их классификации, а также формирования инвентарных объектов. При проведении аудита сохранности ОС необходимо проверить условия их хранения и эксплуатации, установить список лиц, за которыми закреплены отдельные объекты, убедиться в том, что с ними заключены договоры о полной материальной ответственности. Необходимо проверить правильность оформления первичных документов, на основании которых в бухгалтерском учете отражались операции по приобретению объектов ОС. В соответствии со ст. 9 Закона N 129-ФЗ первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации (см. постановление N 7). Необходимо проверить соответствие методологии, закрепленной учетной политикой для целей бухгалтерского учета, требованиям ПБУ 6/01 и выяснить, на каком счете отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость объектов. Затем осуществляется перекрестная сверка данных регистров синтетического учета по счетам 01 "Основные средства" и 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Способ начисления амортизации закрепляется в учетной политике организации. Применение избранного способа начисления амортизации по группе однородных объектов производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Проверка основывается на данных регистров бухгалтерского учета по начислению амортизации.

Аудитор должен провести проверку порядка оформления и отражения в бухгалтерском учете операций по выбытию ОС, которое согласно ПБУ 6/01 имеет место в случаях продажи, безвозмездной передачи, списания из-за морального и физического износа, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций. В случае ликвидации ОС проверяют оформление первичных документов, устанавливают причины ликвидации, техническое состояние списанных объектов. Для оформления непригодности объектов ОС, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию в организации должна быть создана постоянно действующая комиссия.

На заключительном этапе аудита проводится проверка соблюдения установленного порядка в учетной политике организации в части проведения инвентаризации, а именно, проводится ли инвентаризация: перед составлением годовой отчетности; при смене материально ответственных лиц; при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества; в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; при реорганизации или ликвидации. На основании данных инвентаризационных описей, сличительных ведомостей, решений руководителя по итогам инвентаризации, бухгалтерских справок изучаются своевременность проведения инвентаризации, полнота и правильность отражения ее в учете. Если аудитор производит лишь проверку результатов инвентаризации, то данный факт необходимо отметить при составлении аудиторского отчета и аудиторского заключения. Однако для формирования более достоверного вывода о качественной инвентаризации ОС более целесообразно провести ее самостоятельно. В заключение аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

**Вопрос 21.** Нематериальные активы имеют ряд особенностей: отсутствие материально-вещественной формы, высокая степень риска в отношении возможных доходов от их использования в будущем и т. д. Цель аудита нематериальных активов – подтвердить соответствие существующего в организации порядка ведения бухгалтерского учета действующему законодательству, а также достоверность отражения информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности. Для достижения данной цели аудитору необходимо: составить план аудита нематериальных активов; оценить систему внутреннего контроля аудируемого лица; разработать программу аудиторских процедур; определить методы проверки.

Аудиторская проверка нематериальных активов основана на общем плане проведения аудита, где необходимо уделить внимание важным или нетипичным операциям по учету нематериальных активов. Планирование должно способствовать выявлению потенциальных проблем и качественному конечному результату аудита. Аудитор выполняет данный план посредством программы, которая определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур и составляется с учетом оценки системы внутреннего контроля

Для определения объема работ, необходимых для формирования мнения о достоверности отражения информации о нематериальных активах, нужно рассмотреть состояние внутреннего контроля бухгалтерской отчетности. К нематериальным активам могут быть отнесены объекты интеллектуальной собственности, в том числе: исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезная модель; исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем; исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров; исключительное право патентообладателя на селекционные достижения и др. При анализе системы внутреннего контроля аудитор обращает внимание на следующее: определен ли круг лиц, ответственных за сохранность нематериальных активов; каким образом организация обеспечивает неразглашение коммерческой тайны; создана ли комиссия по приемке нематериальных активов; проводится ли инвентаризация нематериальных активов. Этапы и процедуры аудита: 1. Ознакомительный этап. Анализируется состав нематериальных активов организации. Для этого аудитор изучает данные первичного учета, а также бухгалтерские регистры и подтверждает обоснованность классификации объекта в качестве нематериального актива. 2. Аудит учета поступления (создания) нематериального актива. Нематериальные активы организация может приобрести за плату по договору купли-продажи, получить безвозмездно или в качестве вклада в уставный капитал, а также создать собственными силами либо с привлечением сторонних организаций. 3. Аудит учета начисления амортизации нематериального актива. От правильности начисленной амортизации зависит достоверность отражения остаточной стоимости нематериального актива в отчетности организации. 4. Аудит выбытия нематериальных активов. Во время аудита выбытия нематериальных активов в первую очередь рассматриваются способ их выбытия, наличие основания для списания активов, а также его документальное подтверждение. 5. Аудит налогообложения операций, связанных с нематериальными активами. Для выявления налоговых рисков аудитор изучает учетную политику организации для целей налогового учета, получает необходимый объем доказательств соблюдения требований действующего налогового законодательства при осуществлении операций с нематериальными активами. Наиболее эффективному проведению проверки способствует комплексное использование различных методов аудита. Например, для подтверждения достоверности расчетов сумм амортизации, а также налоговых расчетов используется метод пересчета. Метод инспектирования позволяет выявить соответствие записей на счетах бухгалтерского учета первичным документам по учету нематериальных активов. Для того чтобы проверить выполнение необходимых процедур по учету нематериальных активов, сотрудники бухгалтерии применяют такой метод, как наблюдение. А с помощью подтверждения и аналитических процедур аудитор может удостовериться в фактическом совершении операций с нематериальными активами, отраженными в бухгалтерском учете.

**Вопрос 22.** Целью аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям является установление соответствия применяемой в организации методики бухгалтерского учета нормативным документам с тем, чтобы сформировать мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

Задачи аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям:

изучение системы внутреннего контроля расчетов с персоналом организации;

подтверждение достоверности производимых начислений и выплат работникам по всем основаниям и отражения их в учете;

проверка соблюдения норм действующего законодательства в части начислений и удержаний;

оценка системы организации аналитического и синтетического учета;

проверка правильности оформления и отражения в учете расчетов с персоналом по оплате труда.

Последовательность работ при проведении аудита расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям можно разделить на три этапа - ознакомительный, основной, заключительный.

Проверка осуществляется на основе представленных документов: бухгалтерского баланса (форма N 1), отчета о прибылях и убытках (форма N 2), отчета о движении денежных средств (форма N 4), приложения к бухгалтерскому балансу (форма N 5), главной книги или оборотно-сальдовой ведомости, положения об учетной политике организации, регистров бухгалтерского учета по счетам 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда", 68 "Расчеты по налогам и сборам", 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

Также принимаются во внимание распоряжения, контракты, договоры гражданско-правового характера (подряда, возмездного оказания услуг и др.), договоры личного страхования, на выдачу ссуд, продажу товаров в кредит и т.д.

В начале проверки следует обратить внимание на документальное оформление трудовых отношений с работниками организации. Взаимоотношения между работником и организацией регулируются двумя основными нормативными актами - ГК РФ и Трудовым кодексом Российской Федерации (ТК РФ). В соответствии с этими документами трудовые отношения могут быть оформлены трудовым договором (контрактом), коллективным договором или договором гражданско-правового характера.

В основном этапе при проверке необходимо обратить внимание на наличие трудовых договоров, подписанных сторонами и заверенных печатью организации, а также первичных документов, которыми должны оформляться прием на работу (форма N Т-1), перевод работника из одного структурного подразделения в другое (форма N Т-5), предоставление работнику отпуска (форма N Т-6), увольнение с работы (форма N Т-8). На каждого работника заполняется личная карточка (форма N Т-2), а для учета научных работников заполняется учетная карточка научного работника (форма N Т-4). Проверяются расчету по 70 счету, всевозможное премирование работников, правильность расчета заработной платы, больничных, отпусков и т.д.

Заключительный этап включает, в том числе, проверку своевременности проведения инвентаризации расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям организации:

проводились ли расчеты с персоналом по оплате труда и прочим операциям организации в случаях, установленных законодательством;

были ли соблюдены сроки проведения инвентаризации, установленные организацией самостоятельно;

соответствует ли документарное оформление инвентаризации требованиям, установленным в приказе Минфина России от 13.06.95 г. N 49 "Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств".

Если аудитор производит лишь проверку результатов инвентаризации, то данный факт необходимо отметить при составлении аудиторского отчета и аудиторского заключения.

В заключение аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю группы (проверки).

**Вопрос 23.** Проверка правильности применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета затрат на производство продукции (работ, услуг)

Проверка организации учета затрат на производство продукции (работ, услуг)

Проверка порядка проведения инвентаризации незавершенного производства (строительства), расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов и учета ее результатов

Проверка порядка учета себестоимости продукции (работ, услуг)

Проверка порядка применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции ( работ, услуг)

Проверка порядка учета затрат основного производства

Методика аудита

Цель аудита затрат на производство продукции (работ, услуг) - составить обоснованное мнение относительно достоверности и полноты информации о себестоимости продукции (работ, услуг), отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней.

В процессе проверки затрат на производство продукции решаются следующие задачи аудита:

оценка обоснованности применяемого метода учета затрат, варианта сводного учета затрат, методов распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов;

подтверждение первоначальной оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;

подтверждение достоверности оформления и отражения в учете прямых и накладных (косвенных) расходов;

оценка качества инвентаризации незавершенного производства;

арифметический контроль показателей себестоимости по данным сводного учета затрат на производство.

До начала документальной проверки аудитору необходимо изучить организационные и технологические особенности предприятия, специализацию, масштабы и структуру каждого вида его производственной деятельности.

Важной особенностью аудита затрат является оценка правильности исчисления себестоимости продукции, которая выполняется путем арифметического контроля данных ведомости (производственного отчета) сводного учета затрат.

Выявленные в ходе проверки отклонения фиксируются в рабочих документах аудитора, определяется их количественное влияние на показатели отчетности.

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета затрат на производство оборотам и остаткам по счетам синтетического учета: 08, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29.

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по всем счетам учета затрат на производство. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

Сверка данных бухгалтерского учета затрат на производство с данными бухгалтерской отчетности

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

конечные сальдо по счетам синтетического учета незавершенного производства (08, 20, 23, 29)

предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;

**Вопрос 24.** Подотчетными суммами называются денежные суммы, выдаваемые работникам организации на расходы по командировкам, хозяйственные и представительские расходы. Расчеты с подотчетными лицами производятся практически в каждой организации, весьма разнообразны и связаны, в частности, с:

приобретением запасных частей, материалов, топлива, канцелярских товаров за наличный расчет;

оплатой мелкого ремонта оргтехники, транспортных средств;

расходами на командировки по территории Российской Федерации и за границу;

представительскими расходами.

Все эти хозяйственные операции сопровождаются выдачей денежных средств из кассы организации или непосредственно из банка под отчет. Так как расчеты с подотчетными лицами носят массовый характер, этот этап аудиторской проверки достаточно трудоемок. Общая схема проверки учета расчетов с подотчетными лицами представлена на [рис. 1](#sub_111).

┌────────────┐ ┌─────────────┐Рассчитанная ┌────────────────┐

│Выдача де-│Информация │ │сумма остатка│Возврат остатка│

│нежных │о выданном │ ├───────────► │подотчетной сум-│

│средств │авансе │ Оформление │ │мы │

│подотчетному├──────────► │ авансового │Рассчитанная └────────────────┘

│лицу │ │ отчета │сумма пере- ┌────────────────┐

│ │ │ │расхода │Выдача перерас-│

│ │ │ ├───────────► │хода │

│ │ │ │ │ │

└────────────┘ ├─────────────┘ └────────────────┘

│

├───Покупка ТМЦ по чеку

│

├───Расчеты с поставщиком

│

└───Отнесение на затраты

Первичные документы по расчетам с подотчетными лицами - авансовые отчеты, заявления на выдачу денег из кассы. При этом информация, содержащаяся в документах, сопутствующих расчетам с подотчетными лицами, чрезвычайно широка и разнообразна, так как расчеты с подотчетными лицами связаны со многими другими разделами учета, например с операциями по кассе, по движению материальных ценностей, с расчетами с поставщиками и подрядчиками и т.д. Поэтому при проверке необходимо сопоставить авансовые отчеты с документами по другим разделам учета.

В бухгалтерском учете для отражения расчетов с сотрудниками организации по подотчетным суммам предназначен специальный счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами". На счете 71 собирается вся информация о расчетах с работниками организации по суммам, выданным им под отчет на хозяйственно-операционные и командировочные расходы.

На выданные под отчет суммы счет 71 дебетуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. На израсходованные подотчетными лицами суммы счет 71 кредитуется в корреспонденции со счетами, на которых учитываются затраты и приобретенные ценности, или другими счетами в зависимости от характера произведенных расходов.

**Вопрос 25.** Основными задачами учета готовой продукции являются:

формирование фактической себестоимости готовой продукции. Данная задача решается посредством организации бухгалтерского учета затрат по созданию готовой продукции. При этом должно быть обеспечено достижение таких целей, как полное и своевременное отражение в учете всех расходов, которые могут быть включены в фактическую себестоимость готовой продукции, а также распределение осуществленных расходов между объемами готовой продукции и объемами незавершенного производства.

**Для детальной проверки операций с готовой продукцией**

**, необходимо выполнить ряд последовательных аудиторских процедур:**

1. Проверка применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета готовой продукции

Вопросы проверки применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета готовой продукции относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Выполняя процедуру проверки организации учета готовой продукции, аудитору необходимо ответить на следующие вопросы:

Порядок проведения инвентаризации готовой продукции и оформления ее результатов соответствует положениям нормативных актов?

Данные аналитического учета готовой продукции соответствуют данным синтетического учета?

В бухгалтерской отчетности раскрывается информация о готовой продукции, предусмотренная положениями нормативных актов?

Сверка данных аналитического учета готовой продукции с оборотами и остатками по счетам синтетического учета: 40, 43, 44, 45

Сверка данных бухгалтерского учета готовой продукции с данными бухгалтерской отчетности

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

конечные сальдо по счетам синтетического учета готовой продукции (43, 44, 45) предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;

соответствующие показатели бухгалтерской отчетности (ф. №№ 1, 5) на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета готовой продукции;

. Проверка правильности оценки и учета выпуска готовой продукции

При оценке готовой продукции следует учитывать особенности, характерные для экономического содержания данного вида активов.

Основным источником поступления материалов и товаров

) является приобретение за плату. Готовая продукция не может быть приобретена за плату в принципе, так как это противоречит ее экономическому содержанию, вытекающему из определения - готовая продукция должна представлять собой конечный результат производственного цикла.

**Вопрос 26.** Цель проверки цикла выпуска и продажи готовой продукции заключается в объективной оценке полноты, своевременности и достоверности отражения в учете и отчетности показателей данного раздела, то есть выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, управленческих и коммерческих расходов и прибыли (убытка) от продажи.

В процессе аудита решается комплекс взаимосвязанных задач:

1) анализируется учетная политика предприятия в части, регулирующей порядок организации учета выпуска и продажи готовой продукции согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;

2) контролируется договорная дисциплина в соответствии с законодательством;

3) проверяется правильность документального оформления операций по выпуску и продаже продукции;

4) изучается порядок учета и списания затрат на производство и продажу готовой продукции;

5) оценивается полнота, своевременность и достоверность оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи ее покупателям;

6) анализируется правильность и законность организации аналитического и синтетического учета операций, связанных с движением готовой продукции;

7) проверяется соблюдение налогового законодательства в части налогообложения операций по продаже готовой продукции.

Среди документов, подлежащих проверке, выделяют первичные документы, регистры учета, отчетность.

На первоначальном этапе проверки следует ознакомиться с учетной политикой организации в части:

метода учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости прибыли;

метода распределения по видам выпускаемой продукции затрат вспомогательного производства;

метода распределения по видам выпускаемой продукции общепроизводственных расходов;

Аудитору необходимо установить:

1) Правильность и своевременность оформления документов на сдачу продукции из производства на склад;

2) правильность отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с выпуском готовой продукции;

3) правильность определения производственной себестоимости готовой продукции по видам заказов;

4) достоверность отражения фактической себестоимости отгруженной продукции (Дт 45 "Товары отгруженные" Кт 43 "Готовая продукция");

5) правильность расчета суммы отклонений фактической себестоимости от плановой и их списания;

6) правильность составления бухгалтерских проводок по учету выпуска готовой продукции (работ, услуг) ;

7) наличие надлежащим образом оформленных доверенностей на получение продукции в случае ее отпуска покупателям непосредственно со склада;

8) правильность ведения журнала-ордера N 10/1 и ведомости N 16 "Движение готовых изделий в ценностном выражении" (при журнально-ордерной форме учета);

9) правильность отражения в учете продукции, выработанной из давальческого сырья;

10) правильность отражения в учете результатов инвентаризации готовой продукции;

11) соответствие записей аналитического и синтетического учета по балансовым записям счета 43 "Готовая продукция" и счета 40 "Выпуск готовой продукции" записям в главной книге и балансе;

12) правильность оценки готовой продукции.

. Проверка ведения аналитического учета на счетах 43, 45.

Аналитический учет готовой продукции должен вестись по материально-ответственным лицам, местам хранения, наименованиям (с раздельным учетом по отличительным признакам - марки, артикулы, модели, типоразмеры и пр.), кроме того по укрупненным группам готовой продукции (например, изделия основного производства, изделия вспомогательного производства).

**Вопрос 27.** Целью аудита финансовых результатов и распределения прибыли является выражение мнения о достоверности отражения в учете и отчетности прибылей и убытков организации, законности распределения и использования прибыли, остающейся в ее распоряжении после налогообложения.

Задачами данного вида аудита являются:

установление правильности определения и отражения в учете прибыли (убытков) от продаж товаров, продукции, работ, услуг;

анализ правильности учета прочих доходов и расходов, правомерности и обоснованности распределения чистой прибыли.

Работы при проведении аудита финансовых результатов и распределения прибыли можно разделить на три последовательных этапа: ознакомительный, основной и заключительный.

# Ознакомительный этап

На данном этапе аудита финансовых результатов и распределения прибыли аудитору следует проверить заключительные записи по итогам отчетного года по счету 90, а также проверить, как закрывается финансовый результат от обычных видов деятельности, т.е. перенесено ли сальдо по счету 90 на счет 99.

# Оcновной этап

На данном этапе аудитор обобщает результаты процедур, выполненных на ознакомительном этапе, и оценивает влияние выявленных отклонений на следующие показатели формы N 2:

выручка; себестоимость; валовая прибыль; коммерческие расходы; управленческие расходы; прибыль (убыток) от продаж.

После этого следует приступить к изучению операций, в результате которых формируются прочие доходы и расходы. Обобщая результаты влияния отклонений по операциям, связанным с выбытием основных средств, нематериальных активов и другого имущества, аудиторам необходимо откорректировать соответствующие показатели.

После этого аудиторы приступают к проверке правильности формирования и использования различных фондов и резервов, создаваемых в организации. Эта проверка заключается в тщательном изучении отдельных положений учредительных документов, решений собраний учредителей (собственников), учетной политики. В документах должны быть раскрыты источники формирования и использования таких фондов и резервов.

Затем аудиторы изучают фактический порядок распределения прибыли, оставшейся в распоряжении организации после налогообложения, и его соответствие порядку, сформулированному в учредительных документах, учетной политике.

# Заключительный этап

После окончания работ аудитор формирует пакет рабочих документов, составляет аудиторский отчет и представляет его совместно с рабочей документацией руководителю проверки.

**Вопрос 28.** Страховой аудит представляет собой комплексную проверку (экспертизу) результатов финансово-хозяйственной деятельности страховых компаний и обществ взаимного страхования, включающую правовую, экономическую и бухгалтерскую оценку данных финансовых отчетов, представляемых вышестоящим органами или для публикации.

Страховой аудит подразделяется на внешний и внутренний:

Внешний страховой аудит связан с подтверждением отчетности страховых компаний, эмиссией ценных бумаг и валютных операций; внутренний – с выбором учетной политики, постановкой бухгалтерского учета, аудиторской частью деятельности страховых компаний и некоторыми вопросами лицензирования. При проведении внешнего аудита аудитор идет от отчетности к учету, от учета к характеру финансово-хозяйственных операций страховых компании, при внутреннем аудите логика исследования идет в противоположном направлении: от исходных операций к их отражению в учете и отчетности страховых компаний.

Одной из особенностей страхового аудита является необходимость проверки правильности создания и использования резервов премий по страхованию жизни и технических резервов по иным видам страхования.

В ходе аудита страховых организаций проверяются как общие вопросы, свойственные деятельности юридических лиц многих отраслей хозяйства, так и специфические операции, характерные только для страховых организаций. К общим вопросам относятся проверка операций с основными фондами, товарно-материальными ценностями и нематериальными активами, соблюдения трудового законодательства и расчетов по оплате труда, расчетно-платежных и кассовых операций, расчетов с дебиторами и кредиторами и ряда других. Контроль за этими операциями и расчетами у страховщиков существенно не отличается от аналогичных проверок в других сферах деятельности, так как в обоих случаях субъекты хозяйствования руководствуются в своей работе одними и теми же нормативными документами.

Специфические черты аудита страховщиков предопределены характерными особенностями страховых операций, и как следствие, наличием специального страхового законодательства, отличий в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, определении финансовых результатов и налогообложении.

Особенности организации бухгалтерского учета и отчетности страховщика должны учитываться при проверке правильности применения плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности страховых организаций.

Большое внимание в ходе аудита следует уделить контролю за правильностью составления, юридического оформления и учета договоров страхования, а также за правильностью осуществления и учета операций по страхованию, сострахованию и перестрахованию.

Основной статьей расходов страховщика являются страховые выплаты. Поэтому проверке обоснованности и своевременности осуществления страховых выплат, а также обоснованности отказов страхователям в страховых выплатах (если такое имело место) отводится значительное время.

**Вопрос 29.** Принципы и конкретные процедуры осуществления внутреннего контроля качества аудита должны быть реализованы как в рамках всей деятельности аудиторской организации (индивидуального аудитора), так и в ходе проведения каждой А. проверки. Аудиторская организация должны определить методы и конкретные процедуры внутреннего контроля качества работы , призванные обеспечить проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг в соответствии с федеральными законами, федеральными стандартами аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудиторская организация (индивидуальный аудитор), либо в соответствии с иными документами. Принципы внутреннего контроля качества аудита, характер, временные рамки, цели и конкретные процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), зависят от таких факторов, как объем и характер деятельности, территориальное расположение, организационная структура аудируемого лица, а также от факторов, связанных с соотношением затрат и выгод, в связи с чем методы и процедуры, применяемые аудиторской организацией (индивидуальным аудитором), и объем документации будут меняться. Некоторые принципы изложены ниже. Они являются обязательными к исполнению всеми аудиторскими организациями (индивидуальными аудиторами). **Принципы внутреннего контроля качества:****А. Профессиональные требования -**Работник аудиторской организации (индивидуального аудитора) должен придерживаться принципов независимости, честности, объективности и конфиденциальности, а также норм профессионального поведения. **Б. Профессиональная компетентность** Персонал аудиторской организации (индивидуального аудитора) должен состоять из работников, знающих требования законодательства Российской Федерации, а при необходимости и других государств, и придерживающихся их, а также обладающих профессиональной компетентностью, необходимой для выполнения ими своих обязанностей с должной тщательностью. Необходимо в соответствии с требованиями Федерального закона "Об аудиторской деятельности" обеспечить наличие в штате аудиторской организации определенного минимального количества работников, имеющих квалификационные аттестаты аудитора. **В. Поручение заданий** Аудиторская работа должна поручаться работникам, имеющим уровень профессиональной подготовки и опыт, необходимые в данных условиях, а также отвечающим критерию независимости.  **Г. Контрольные полномочия** Необходимо в достаточной мере направлять работу, осуществлять текущий контроль работы на всех уровнях, чтобы обеспечить разумную уверенность в том, что работа выполнена качественно.  **Д. Консультирование** В случае необходимости в аудиторской организации (у индивидуального аудитора) либо вне ее следует проводить консультации со специалистами, обладающими соответствующими знаниями. **Е. Работа с аудируемыми лицами и лицами, которым оказываются сопутствующие аудиту услуги** Необходимо постоянно проводить оценку потенциальных аудируемых лиц и лиц, которым могут быть оказаны сопутствующие аудиту услуги, и анализ работы с существующими клиентами. При решении вопроса о заключении договора или продолжения сотрудничества надо исходить из соображений независимости аудиторской организации (индивидуального аудитора), ее способности предоставлять услуги надлежащим образом и честности руководства аудируемого лица и лица, которому будут оказаны сопутствующие аудиту услуги. **Ж. Мониторинг эффективности процедур внутреннего контроля качества** Необходимо постоянно осуществлять наблюдение за уровнем эффективности принятых аудиторской организацией (индивидуальным аудитором) процедур внутреннего контроля качества.

**Вопрос 30.** При проведении аудита банка независимый аудитор должен учитывать следующие важные особенности деятельности банков:

банки осуществляют хранение значительных денежных средств, включая наличные средства и обращающиеся финансовые инструменты, физическая безопасность которых должна быть обеспечена. Это делает банки уязвимыми с точки зрения незаконного присвоения средств или мошенничества. Таким образом, в банках нужно разработать формальные операционные процедуры, жесткие системы внутреннего контроля и четко ограничить полномочия отдельных лиц;

банки осуществляют большое число разнообразных операций, отличающихся, в частности, по объему обрабатываемых сумм. Это требует сложных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, а также широкого применения электронной техники для обработки данных;

во многих странах банки обычно осуществляют свою деятельность через широкую сеть филиалов и отделений. Это неизбежно связано со значительной децентрализацией руководства и рассредоточением функций учета и контроля, что в свою очередь затрудняет применение единых операционных приемов и учетных систем, особенно если сеть филиалов простирается за пределы национальных границ;

банки часто берут на себя значительные обязательства, не связанные с непосредственным переводом денежных средств. Такие операции, обычно называемые "внебалансовыми", могут не отражаться непосредственно в бухгалтерском учете, и, следовательно, их трудно обнаружить;

деятельность банков регулируется государственными органами, и требования, определяющие их деятельность, часто оказывают влияние на общепринятую бухгалтерскую и аудиторскую практику в отрасли. Несоблюдение требований законодательства, например, в отношении специальных правил оценки нестандартных активов может влиять на финансовую отчетность банка.

Когда аудитор обнаруживает ошибку, которая является существенной для финансовой отчетности, включая применение несоответствующей учетной политики, оценку актива, с которой он не согласен, или нераскрытие существенной информации, он требует корректировки финансовой отчетности с целью исправления ошибки. Если руководство отказывается сделать исправление, то аудитор выражает условно-положительное или отрицательное мнение о финансовой отчетности. Подобное заключение может серьезно повлиять на степень доверия банку и даже на стабильность банка, и поэтому обычно руководство старается избежать подобных ситуаций.