

Я.В. Путырская, Г.В. Юсупова

АУДИТ

Учебное пособие

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Байкальский государственный университет

Я.В. Путырская, Г.В. Юсупова

АУДИТ

Учебное пособие

Иркутск
Научное издательство БГУ
2020

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.052.8я7
П90

Печатается по решению редакционно-издательского совета
Байкальского государственного университета

Авторы

канд. экон. наук, доц. Я.В. Путырская (разд. 3–9)
ст. преп. Г.В. Юсупова (разд. 1, 2)

Рецензенты: канд. экон. наук, доц. Т.Г. Арбатская
канд. экон. наук, доц. Е.К. Копылова

Путырская Я.В.

П90 Аудит : учеб. пособие / Я.В. Путырская, Г.В. Юсупова. – Иркутск :
Науч. изд-во БГУ, 2020. – 95 с. – URL: <http://lib-catalog.bgu.ru>.

Изложены основные вопросы, связанные с методикой аудиторской проверки. Каждая тема посвящена отдельному объекту проверки, в рамках которой разбираются вопросы нормативного регулирования, методика проверки, возможные нарушения.

Предназначено для студентов экономических специальностей высших учебных заведений, магистрантов, аспирантов, преподавателей, слушателей учебно-территориальных центров по подготовке и повышению квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров.

УДК 657.6 (075.8)
ББК 65.052.8я7

© Путырская Я.В. (разд. 3–9), 2020
© Юсупова Г.В. (разд. 1, 2), 2020
© Научное издательство БГУ, 2020

Оглавление

1. Аудит учредительных документов и собственного капитала.....	5
Цель, задачи, НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ИСТОЧНИКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ И СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	6
АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	7
ТИПИЧНЫЕ НАРУШЕНИЯ ПРИ АУДИТЕ УЧРЕДИТЕЛЬНЫХ ДОКУМЕНТОВ И СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	9
ВОПРОСЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ	10
ТЕСТЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ	10
2. Аудит учетной политики	12
Цели, задачи, НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ИСТОЧНИКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА	12
АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ	13
ТИПИЧНЫЕ НАРУШЕНИЯ ПРИ АУДИТЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ	15
ВОПРОСЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ	17
ТЕСТЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ	17
3. Аудит бухгалтерской отчетности	19
Цели, задачи, НОРМАТИВНО-ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ИСТОЧНИКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ АУДИРУЕМОГО ЛИЦА.....	19
ТРЕБОВАНИЯ К ОФОРМЛЕНИЮ И СОДЕРЖАНИЮ ФОРМ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	21
ТИПИЧНЫЕ НАРУШЕНИЯ ПРИ АУДИТЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	25
ВОПРОСЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ	27
ТЕСТЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ	27
4. Аудит денежных средств.....	29
Цель, задачи, НОРМАТИВНОЕ ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ, ИСТОЧНИКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ.....	29
АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ...	30
ТИПИЧНЫЕ НАРУШЕНИЯ ПРИ ПРОВЕРКЕ ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ...	33
ВОПРОСЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ	34
ТЕСТЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ	34
5. Аудит материально-производственных запасов.....	36
Цель, задачи, НОРМАТИВНОЕ ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ, ИСТОЧНИКИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ.....	36
АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ ПРОВЕРКИ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	37
ТИПИЧНЫЕ НАРУШЕНИЯ ПРИ АУДИТЕ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	40
ВОПРОСЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ	42
ТЕСТЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ	42

6. Аудит основных средств	44
Цель, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки основных средств.....	44
Требования к бухгалтерскому учету основных средств.....	45
Аудиторские процедуры проверки основных средств	46
Типичные нарушения при аудите основных средств.....	49
Вопросы для проверки	51
Тесты для проверки	51
7. Аудит нематериальных активов и расходов на НИОКР	53
Цель, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки нематериальных активов и расходов на научно- исследовательские и опытно конструкторские работы (НИОКР).....	53
Аудиторские процедуры проверки нематериальных активов и расходов на НИОКР	54
Типичные нарушения при аудите нематериальных активов и расходов на НИОКР	56
Вопросы для проверки	57
Тесты для проверки	57
8. Аудит состояния расчетов	59
Аудиторская проверка расчетов с персоналом по оплате труда	59
Аудиторская проверка расчетов с подотчетными лицами.....	62
Аудиторская проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками.....	65
Аудиторская проверка расчетов по кредитам и займам.....	69
Вопросы для проверки	72
Тесты для проверки	73
9. Аудит доходов, расходов и финансовых результатов	75
Цели, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки доходов, расходов и финансовых результатов....	75
Аудиторские процедуры проверки доходов и расходов от обычных видов деятельности	76
Аудиторские процедуры проверки прочих доходов и расходов	82
Типичные нарушения при аудите доходов, расходов и финансовых результатов.....	84
Вопросы для проверки	86
Тесты для проверки	86
Список рекомендуемой литературы.....	88
Приложение 1	89
Приложение 2	93

Введение

В соответствии с Федеральным законом об аудиторской деятельности от 29.12.2008 г. № 307-ФЗ аудит – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

При проведении аудита аудитор руководствуется стандартами аудиторской деятельности и осуществляет процедуры по сбору аудиторских доказательств, которые формируют методику аудита. В свою очередь, методика аудита определяется профессиональным суждением аудитора, масштабами и отраслевой спецификой деятельности аудируемого лица, применяемой формой бухгалтерского учета.

Учебное пособие посвящено изучению методики аудита коммерческой организации. Каждый раздел пособия посвящен отдельным объектам бухгалтерской (финансовой) отчетности. Структура каждого раздела включает цель, задачи, нормативно-правовое регулирование, источники аудита, методику проверки, представленную рядом аудиторских процедур.

Ценность учебного пособия заключается в том, что оно содержит не только теоретический материал по методике аудита, но и типичные нарушения, встречающиеся на практике. В конце каждого раздела приводятся вопросы для повторения пройденного и тесты для углубленного освоения материала.

Таким образом, учебное пособие ориентировано на знания, умения и навыки, что позволяет сформировать общепрофессиональные и профессиональные компетенции обучающегося.

Вопросы, рассматриваемые в учебном пособии, являются актуальными с точки зрения теоретического и методического наполнения дисциплины «Аудит», предусмотренной учебным планом по направлению подготовки бакалавриата по направлению 38.03.01 «Экономика». Также данное пособие может быть полезно магистрантам и практикующим специалистам.

1. Аудит учредительных документов и собственного капитала

1. Цель, задачи, нормативно-правовое регулирование и источники аудиторской проверки учредительных документов и собственного капитала.
2. Аудиторские процедуры проверки собственного капитала.
3. Типичные нарушения при аудите учредительных документов и собственного капитала.

Цель, задачи, нормативно-правовое регулирование и источники аудиторской проверки учредительных документов и собственного капитала

Цель аудиторской проверки учредительных документов и собственного капитала – получение данных о клиенте и составление обоснованного мнения о его правоспособности и достоверности информации об собственном капитале, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Задачи такого аудита:

1. Определение статуса юридического лица (сюда входит организационно-правовая форма – АО, ООО и др.; форма собственности – частная, государственная, муниципальная; по статусу – зависимые, малые;) и определение сферы деятельности организации (отраслевая принадлежность, виды деятельности, наличие лицензий на их осуществление при необходимости).
2. Определение структуры уставного капитала и состава учредителей юридического лица (доли учредителей).
3. Проверка порядка формирования и изменения величины собственного капитала, включая уставный, резервный, добавочный капитал и отражение их в учете и отчетности.
4. Проверка расчетов с учредителями.

Нормативные правовые акты:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч. 2 : Федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
3. Федеральный закон «О рынке ценных бумаг» от 22.04.1996 г. № 39-ФЗ.
4. Федеральный закон «Об Акционерных обществах» от 26.12.1995 г. № 208-ФЗ.
5. Федеральный закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 г. № 14-ФЗ.
6. Федеральный закон «О некоммерческих организациях» от 12.01.1996 г. № 7-ФЗ.
7. Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 04.05.2011 г. № 99-ФЗ.

8. Федеральный закон «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 08.08.2001 г. № 129-ФЗ.

9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.

10. Порядок определения стоимости чистых активов, утвержденный Приказом Минфина России от 28.08.2014 г. № 84н.

11. Приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности» от 22.07.2010 г. № 66-н.

Источники аудиторской проверки:

1. Устав организации.

2. Проспект эмиссии, реестр акционеров.

3. Организационные документы собраний учредителей – протоколы собраний учредителей (акционеров), приказы и распоряжения, переписка с учредителями и др.

4. Документы, подтверждающие право собственности на имущество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал: свидетельства о праве собственности на недвижимость, земельные участки, транспортные средства, свидетельства на объекты интеллектуальной собственности.

5. Документы, подтверждающие факты внесения имущества в качестве вклада в УК и выплату дивидендов (доходов): акты, накладные, платежные поручения, приходные кассовые ордера и др.

6. Регистры по счетам 75 «Расчеты с учредителями», 80 «Уставный капитал», 81 «Собственные акции, выкупленные у акционеров (доли)», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал».

7. Бухгалтерский баланс, 3 раздел.

8. Отчет об изменении капитала.

9. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и др.

Аудит собственного капитала проводится обязательно вне зависимости от уровня существенности статей собственного капитала, особенно это важно при первичном аудите. Как правило, знакомство с учредительными и общими организационными документами аудируемого лица происходит в самом начале проверки. От аудитора это требует специальных юридических знаний, особенно в случае изменения величины уставного капитала.

Аудиторские процедуры проверки собственного капитала

В начале в качестве примера рассмотрим признаки соответствия предпосылкам подготовки бухгалтерской отчетности показателей, отражающих размер уставного капитала (табл. 1).

Признаки соответствия предпосылкам подготовки бухгалтерской отчетности показателей, отражающих размер уставного капитала

Предпосылки	Содержание предпосылки применительно к показателю	Признаки соответствия
Права и обязательства	Размер уставного капитала (далее – УК) соответствует требованиям законодательства и учредительных документов	Данные бухгалтерского учета хозяйственных операций, связанных с отражением первоначального размера УК и последующих изменений подтверждены зарегистрированы в установленном порядке. Выполняются требования законодательства о минимальном размере УК, срока оплаты вкладов участниками (учредителями)
Полнота	Все операции, связанные с формированием и изменением УК, отражены в полном объеме	Учредительные документы и документы, подтверждающие оплату акций (вкладов) учредителями, представлены в полном объеме, а их данные учтены в бухгалтерском учете
Стоимостная оценка	Размер УК представлен в надлежащей стоимостной оценке	Суммы хозяйственных операций, связанных с формированием и изменением УК, отражены в соответствии с учредительными документами и решениями общего собрания
Существование и возникновение	УК сформирован в результате реально проведенных операций	В наличии имеются документы, подтверждающие факты оплаты вкладов участниками (акций акционерами), стоимостная оценка неденежных вкладов соответствует их реальной стоимости
Точное измерение	Изменение УК учтены в соответствующем периоде с необходимой точностью	Хозяйственные операции по формированию и изменению УК отражаются на счетах бухгалтерского учета своевременно, а данные подтверждающих документов учтены в б/у с необходимой степенью точности
Классификация, представление и раскрытие	Хозяйственные операции верно классифицированы и отражены на счетах синтетического и аналитического учета. Информация о размере УК представлена в бухгалтерской отчетности должным образом	Записи на счетах осуществляются на основании первичных документов в соответствии с рабочим Планом счетов. Аналитический учет обеспечивает возможности контроля состава участников (реестра акционеров). Учтены положения ПБУ 4/99 и Приказа МФ № 67-н

Оценка рисков и СВК при проверке собственного капитала

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска можно отнести реорганизацию общества, изменения в составе участников, оплата уставного капитала (акций) в иностранной валюте, продажу акций по цене, превышающей номинальную стоимость, вклад в уставный капитал превышающий номинал и др.

При выполнении тестирования СВК оценивается существует ли указанное средство контроля, применяется и при необходимости тестируется на предмет эффективности. Например, положительно можно оценить наличие в организации контроля со стороны внутреннего аудита, предварительное юридическое исследование документов, связанных с изменением уставного капитала и др.

Далее рассмотрим более подробно примерный план проведения аудита собственного капитала (табл. 2).

Таблица 2

Примерный план аудиторской проверки собственного капитала

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедур
1.	Изучить результаты аудита за предыдущий период	Инспектирование
2.	Изучить структуру статей раздела «Капитал и Резервы» бухгалтерского баланса, включая данные об остатках на начало и конец периода, и их движении за период	Инспектирование
3.	Сравнить остатки на счетах учета капитала и резервов на конец проверяемого периода с аналогичными показателями за предыдущие отчетные даты.	Аналитическая процедура
4.	Изучить учетные записи на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок по учету собственного капитала	Инспектирование, аналитическая процедура
5.	Изучить учредительные документы Общества, протоколы собрания участников/акционеров за проверяемый период	Инспектирование
6.	Изучить условия внесения вклада в уставный капитал и увеличения уставного капитала	Инспектирование
7.	Изучить бухгалтерские операции по счету 75 «Расчеты с учредителями» (при наличии) и по счетам учета капитала	Инспектирование
8.	Сформировать выписку на сайте http://egrul.nalog.ru/ , сравнить предоставленные Обществом данные с выпиской	Инспектирование
9.	Проверить порядок формирования (изменения) уставного капитала. Сравнить сумму уставного капитала по данным бухгалтерского учета с уставом Общества	Инспектирование
10.	Проверить порядок формирования резервного капитала (фонда)	Инспектирование
11.	Проверить порядок формирования добавочного капитала и его документальное оформление	Инспектирование

Типичные нарушения при аудите учредительных документов и собственного капитала

К типичным нарушениям при аудите учредительных документов и собственного капитала можно отнести:

1. При аудиторской проверке учредительных документов:
 - отсутствие учредительных документов;

- несвоевременное их изготовление или изменение;
- несоответствие требованиям законодательства.

2. При аудиторской проверке собственного капитала:

- несоответствие размера уставного/резервного капитала, предусмотренного в уставе, размеру, отраженному в учете;
- осуществление оценки имущества без привлечения независимого оценщика, тогда как его участие необходимо;
- неполное внесение учредителями долей в уставный капитал;
- несвоевременное внесение изменений в учредительные документы, в том числе по приему и выбытию участников;
- неверное распределение дивидендов и расчет сумм налогов и др.;
- несписание сумм добавочного капитала в части переоценке при выбытии переоцененных основных средств и др.

Вопросы для проверки

1. Что является целью аудиторской проверки учредительных документов и уставного капитала?
2. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке учредительных документов и уставного капитала?
3. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?
4. Каковы источники аудиторской проверки учредительных документов и уставного капитала?
5. Как интерпретируются предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности в отношении собственного капитала?
5. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки учредительных документов и уставного капитала?
6. Перечислите типичные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке учредительных документов и уставного капитала.

Тесты для проверки

1. Уменьшение или увеличение уставного капитала организации может быть осуществлено по решению:
 - А) учредителей после внесения изменений в устав организации;
 - Б) руководителя организации;
 - В) руководителя и главного бухгалтера организации.
2. Минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее:
 - А) не менее 1 000 минимальных размеров оплаты труда;
 - Б) не менее 100 минимальных размеров оплаты труда;
 - В) 10 000 р.

3. Если по окончании финансового года стоимость чистых активов оказывается меньше минимального размера уставного капитала, то организация обязана:

- А) принять решение о своей ликвидации;
- Б) объявить об уменьшении уставного капитала;
- В) объявить об реорганизации.

4. Учредительными документами акционерного общества в настоящее время являются:

- А) устав;
- Б) учредительный договор;
- В) устав и учредительный договор.

5. Порядок проверки величины уставного капитала в бухгалтерском балансе включает:

- А) запрос в налоговые органы, контролирующие деятельность аудируемого лица;
- Б) сопоставление данных итоговых бухгалтерских регистров по счету 80 и показателя бухгалтерского баланса;
- В) встречную проверку учредительных документов, бухгалтерских регистров по счету 80 и показателя в бухгалтерском балансе.

6. При проверке добавочного капитала аудитор должен запросить регистры по счетам:

- А) 83, 91, 02, 01;
- Б) 83, 91, 02, 01, 05, 04;
- В) 83, 84, 91, 02, 01, 05, 04.

7. Какую оценку вкладов в уставный капитал, отраженную в бухгалтерском балансе, аудитор признает правильной:

- А) сумму, указанную в уставе;
- Б) номинальную стоимость простых акций;
- В) сумму оплаченных акций.

2. Аудит учетной политики

1. Цели, задачи, нормативно-правовое регулирование и источники аудиторской проверки учетной политики аудируемого лица.
2. Аудиторские процедуры проверки учетной политики.
3. Типичные нарушения при аудите учетной политики.

Цели, задачи, нормативно-правовое регулирование и источники аудиторской проверки учетной политики аудируемого лица

Учетная политика – это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета. Учетная политика является важным организационным документом аудируемого лица. Она требует четкого и компетентного составления, а также соблюдения ее требований для целей и бухгалтерского и налогового учета.

Аудит организации бухгалтерского учета и учетной политики, как правило, должен предшествовать этапам аудиторской проверки конкретных разделов бухгалтерского учета и отчетности.

Цель аудита учетной политики – установить соответствие применяемой в организации методики бухгалтерского учета действующим нормативным документам для формирования мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности во всех существенных аспектах.

Задачи учетной политики:

1. Проверка обоснованности учетной политики организации, в том числе на соответствие требованиям нормативных правовых актов.
2. Проверка порядка принятия и утверждения учетной политики на проверяемый период.
3. Проверка соблюдения применения учетной политики в отчетном периоде.
4. Проверка наличия изменений учетной политики по отношению к предыдущими периодам и раскрытия последствий таких изменений.

Нормативные правовые акты:

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.
2. Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» от 24.07.2007 г. № 209-ФЗ.
3. Постановление Правительства РФ «О предельных значениях выручки от реализации товаров (работ, услуг) для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства» от 13.07.2015 г. № 702.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.

Источники информации:

1. Приказ (положение) по учетной политике за отчетный год, а также за предшествующие годы.
2. Бухгалтерская отчетность за отчетный и предыдущие периоды.
3. Первичные документы и учетные регистры аудируемого лица.

4. Организационно-распорядительная документация по внутреннему контролю, положение о документообороте, должностные инструкции и др.

Согласно ПБУ 1/2008 учетная политика должна содержать два аспекта:

- организацию бухгалтерского учета;
- способы оценки активов и обязательств.

При проверке аудитору необходимо установить, что в организации определены и фактически применяются методические и организационные аспекты учетной политики.

Аудит учетной политики проводится в двух направлениях:

- проверка по формальным признакам (соблюдение требований к формированию и содержанию учетной политики в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете);
- проверка фактического применения положений учетной политики аудируемым лицом.

Аудиторские процедуры проверки учетной политики

При проверке учетной политики необходимо выполнить следующие процедуры:

1. Проверка утверждения и применения учетной политики.

Аудиторские процедуры:

- запрос учетной политики;
- инспектирование сроков утверждения приказа по учетной политике;
- изучение организационной структуры аудируемого лица;
- проверка последовательности применения учетной политики.

2. Проверка структуры приказа об учетной политике.

Аудиторские процедуры:

- определение ответственного за ведение бухгалтерского учета в организации;
- определение технология обработки учетной информации (форма ведения бухгалтерского учета);
- инспектирование рабочего плана счетов бухгалтерского учета;
- изучение форм первичных учетных документов, применяемых при оформлении хозяйственных операций, а также формы бухгалтерских регистров;
- инспектирование наличия уровня существенности для показателей бухгалтерской отчетности, детализация показателей по статьям в применяемых формах отчетности, проверка наличия формы приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах;
- подтверждение наличия графика документооборота и оценка целесообразности сроков обработки документов;
- изучение порядка проведения инвентаризации имущества и обязательств;

- изучение порядка контроля за хозяйственными операциями; согласно закона о бухгалтерском учете организация обязана осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни;
- наблюдение за порядком хранения документов.

3. Проверка правомерности внесенных в учетную политику изменений.

Аудиторские процедуры:

- запрос руководству аудируемого лица на предмет того, осуществлялась ли разработка новых способов ведения учета, происходили ли существенные изменения условий хозяйствования;
- инспектирование изменений в учетной политике на предмет их обоснованности и утверждения приказом руководителя (применение этих изменений должно быть с начала года);
- инспектирование пояснений к отчетности на предмет отражения в них существенных способов ведения учета, а также изменений в учетной политике.

Проверка соответствия выбранных организацией методов оценки учета активов и обязательств действующим ПБУ и другим нормативным правовым актам в области бухгалтерского и налогового учета:

- способ начисления амортизации основных средств;
- способ начисления амортизации нематериальных активов;
- метод оценки МПЗ;
- учет незавершенного производства;
- порядок формирования резервов;
- варианты учета затрат на производство продукции, распределение косвенных расходов между объектами учета затрат и калькуляции;
- отнесение доходов и расходов к обычным видам деятельности и др.

4. Проверка фактического применения положений учетной политики:

- аудиторские процедуры в отношении применения рабочего плана счетов, форм документов и исполнения правил документооборота:
 - инспектирование в бухгалтерских регистрах корреспонденции счетов на предмет соответствия аналитике рабочего план счетов, приведенного в учетной политике;
 - инспектирование первичных учетных документов и бухгалтерских регистров на предмет соответствия формам утвержденным руководством аудируемого лица;
 - запрос и наблюдение за исполнением обязанностей должностными лицами в соответствии с графиком документооборота, утвержденным руководителем;
 - инспектирование и наблюдение за обеспечением порядка и сроков хранения, сохранности и защиты от несанкционированных изменений документов, а также их электронных копий и электронных подписей в соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- аудиторские процедуры в отношении соответствия проведения инвентаризации активов и обязательств правилам учетной политики:

- запрос руководству аудируемого лица и инспектирование приказа о создании инвентаризационной комиссии на предмет соответствия правилам учетной политики;
- запрос руководству аудируемого лица и инспектирование перечня объектов, подлежащих инвентаризации, случаев, сроков и порядка проведения плановой инвентаризации в документах по учету инвентаризации на предмет соответствия правилам учетной политики;
- запрос руководству аудируемого лица и инспектирование документов по учету внезапной инвентаризации активов на предмет соответствия правилам учетной политики;
 - аудиторские процедуры в отношении фактического функционирования контроля за хозяйственными операциями:
- запрос у ответственных лиц и инспектирование целей, задач и организации внутреннего контроля, прав и обязанностей контролирующих и контролируемых лиц, форм, методов и процедур контроля, а также документов по оформлению его результатов на предмет соответствия правилам учетной политики;
 - инспектирование, наблюдение и пересчет применяемых способов учета основных средств и нематериальных активов, МПЗ, доходов и расходов, резервов на предмет соответствие правилам учетной политики.

Типичные нарушения при аудите учетной политики

1. Типичные нарушения требований законодательства РФ в области формирования и содержания учетной политики:

- отсутствие приказа по учетной политике, утвержденного руководителем аудируемого лица;
- нарушение сроков оформления, утверждения и изменения учетной политики;
- нарушения порядка применения учетной политики;
- отсутствие в положении по учетной политике всех необходимых разделов, в частности рабочего плана счетов, графика документооборота, порядка проведения инвентаризации и др. в соответствии с ПБУ 1/2008;
- отсутствие в учетной политике форм первичной учетной документации и учетных регистров, бухгалтерской отчетности;
- нарушение порядка изменения учетной политики, в частности сроки и порядок ее утверждения, ретроспективная оценка последствий таких изменений и раскрытие их в отчетности (за исключением малых предприятий);
- отсутствие учетной политики как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения.

2. Типичные нарушения положений утвержденной учетной политики:

- применяемый в бухгалтерском учете аудируемого лица рабочий план счетов не соответствует плану счетов, приведенному в учетной политике;

– сотрудники аудируемого лица используют формы документации, утвержденные руководителем и не представленные в учетной политике;

– сотрудники аудируемого лица не ознакомлены и (или) не применяют требования утвержденного в учетной политике графика документооборота, в частности не соблюдаются сроки и порядок создания, обработки и проверки документов, а также контроля за исполнением операций на основании данных документов;

– аудируемым лицом не обеспечивается порядок хранения документации и защита конфиденциальной информации, в том числе электронных копий документов и электронных подписей;

– в нарушение положений учетной политики не соблюдаются случаи и сроки проведения инвентаризации, перечень объектов, подлежащих инвентаризации, а также состав инвентаризационной комиссии; результаты инвентаризации не оформляются документально, а выявленные расхождения не регистрируются в бухгалтерском учете;

– в нарушение положений учетной политики не соблюдается порядок внутреннего контроля за ведением бухгалтерского учета и составлением отчетности, не выполняются процедуры контроля за хозяйственными операциями;

– фактические способы учета не раскрыты в учетной политике или не соответствуют заявленным, в частности:

- объекты основных средств стоимостью менее 40 000 р. не амортизируются аудируемым лицом, а их стоимость списывается на текущие затраты единовременно при вводе в эксплуатацию в то время как данное положение отсутствует в учетной политике аудируемого лица;

- применяемые к отдельным группам основных средств и нематериальных активов способы начисления амортизации не соответствуют способам, отраженным в учетной политике аудируемого лица;

- аудируемым лицом не соблюдается утвержденный в учетной политике порядок переоценки объектов основных средств;

- аудируемым лицом нарушается порядок учета МПЗ, в частности способов определения учетных цен и методов оценки при их отпуске в производство или на продажу, а также методов расчета торговых наценок в оптовой и розничной торговле;

- аудируемое лицо не применяет (или нарушает) утвержденные в учетной политике критерии существенности для выделения показателей отчетности, определения и исправления ошибок, классификация доходов и расходов;

- аудируемым лицом применяются способы признания выручки и расходов от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления, в то время как в учетной политике не закреплено такое положение;

- аудируемое лицо не применяет методику формирования резервов, в частности, резерва по сомнительным долгам, обязательств по предстоящим расходам на оплату отпусков и др.;

- аудируемым лицом не соблюдается утвержденный в учетной политике порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

Вопросы для проверки

1. Что является целью аудиторской проверки учетной политики?
2. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке учетной политики?
3. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?
4. Каковы источники аудиторской проверки учетной политики?
5. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки учетной политики?
6. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке учетной политики.

Тесты для проверки

1. Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет:
А) руководитель организации;
Б) лицо, уполномоченное руководителем организации;
В) главный бухгалтер.
2. Элементами учетной политики не являются такие аспекты учета, как:
А) правила документооборота;
Б) рабочий план счетов организации;
В) типовые корреспонденции счетов по хозяйственным операциям.
3. ПБУ 1/2008 в части раскрытия учетной политики распространяется на:
А) все организации;
Б) на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично, согласно законодательству РФ, учредительными документами либо по собственной инициативе;
В) все, кроме организаций, публикующих свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично, согласно законодательству РФ, учредительными документами либо по собственной инициативе.
4. Не считается изменением учетной политики:
А) изменения, вызванные существенным изменением условий хозяйствования организации;
Б) утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее или возникшие впервые в деятельности организации;
В) утверждение способа ведения бухгалтерского учета при изменении законодательства РФ.

5. Что является элементом учетной политики организации:

А) порядок выдачи подотчетных сумм;

Б) формы бухгалтерских регистров;

В) порядок сдачи бухгалтерской отчетности.

3. Аудит бухгалтерской отчетности

1. Цели, задачи, нормативно-правовое регулирование и источники аудиторской проверки бухгалтерской отчетности аудируемого лица.
2. Требования к оформлению и содержанию форм бухгалтерской отчетности.
3. Аудиторские процедуры в отношении форм бухгалтерской отчетности.
4. Типичные нарушения при аудите бухгалтерской отчетности.

Цели, задачи, нормативно-правовое регулирование и источники аудиторской проверки бухгалтерской отчетности аудируемого лица

Бухгалтерская (финансовая) отчетность – информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Бухгалтерская отчетность – единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Под *консолидированной финансовой отчетностью* понимается систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, которая вместе с другими организациями и (или) иностранными организациями в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности определяется как группа.

Целью аудита бухгалтерской отчетности является объективное мнение о достоверности и точности формирования показателей бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете и принятой аудируемым лицом учетной политикой.

Задачами аудита бухгалтерской отчетности являются:

1. Проверка состава форм бухгалтерской отчетности и заполнение всех необходимых реквизитов в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете.
2. Проверка перечня показателей бухгалтерской отчетности на предмет их раскрытия и взаимоувязки в соответствии с требованиями законодательства РФ о бухгалтерском учете и положениями учетной политики аудируемого лица.
3. Проверка точности формирования и оценки показателей бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями законодательства РФ о бухгалтерском учете и положениями учетной политики аудируемого лица.
4. Проверка правильности составления консолидированной финансовой отчетности.

Нормативные правовые акты:

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ.
2. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н.
10. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 13.12.2010 г. № 167н.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.
13. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.
14. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 29.04.2008 г. № 48н.
15. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 08.11.2010 г. № 143н.
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000», утвержденное Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н.
17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н.
18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н.
19. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н.

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н.

21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н.

22. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н.

23. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 28.06.2010 г. № 63н.

24. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н.

25. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н.

26. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности» от 22.07.2010 г. № 66-н.

27. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.

28. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденные Приказом Минфина РФ от 21.03.2000 г. № 29н.

29. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при осуществлении реорганизации организаций, утвержденные Приказом Минфина РФ от 20.05.2003 г. № 44н.

30. Порядок определения стоимости чистых активов, утвержденный Приказом Минфина России от 28.08.2014 г. № 84н.

31. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 24.10.2016 г. № 192н).

32. Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 20__ год (выпускаются ежегодно).

Это общие нормативные правовые документы, требования раскрытия которых позволяют оценить, прежде всего, пояснения к отчетности.

Требования к оформлению и содержанию форм бухгалтерской отчетности

Законодательство РФ предъявляет к составлению бухгалтерской отчетности следующие требования:

- требования к оформлению бухгалтерской отчетности;
- требования к содержанию бухгалтерской отчетности.

Требования к оформлению бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. Организация должна при составлении бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и пояснений к ним придерживаться принятых ею их содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому. Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

Бухгалтерская отчетность включает деятельность всех подразделений, включая выделенные на самостоятельный баланс. Реквизитами форм отчетности являются отчетная дата, наименование организации и ИНН, вид деятельности и правовая форма, а также коды форм статистики и подписи руководителя.

Каждая статья бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, к которой даны пояснения, имеют ссылку к таким пояснениям.

Если данные за период, предшествующий отчетному, несопоставимы с отчетными, то следует их скорректировать исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Требования к содержанию бухгалтерской отчетности

Статьи годовой бухгалтерской отчетности подтверждены результатами инвентаризации имущества и обязательств.

Показатели отчетности должны приводиться обособленно в случае их существенности, доходы и расходы должны отражаться с подразделением на обычные и прочие.

Раскрытие информации должно основываться на уровне существенности.

Уровень существенности информации для целей бухгалтерской (финансовой) отчетности определяется организацией самостоятельно. Уровень существенности может быть определен для:

- бухгалтерской (финансовой) отчетности в целом;
- определенных видов операций;
- статей (строк) отчетов в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- раскрытия информации в (финансовой) отчетности.

При определении уровня существенности организация исходит из количественных и качественных факторов.

Важной процедурой является проверка соблюдения методики формирования показателей и оценки статей баланса.

Бухгалтерский баланс должен включать числовые показатели в нетто-оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин, так по основным средствам и нематериальным активам за вычетом амортизации, по дебиторской задолженности – за вычетом резерва по сомнительным долгам. МПЗ должны быть отражены в балансе в соответствующей с выбранным в учетной политике методом оценки и при необходимости за вычетом резерва под снижение их стоимости, финансовые вложения – по рыночной или первоначальной стоимости с учетом резерва

под их обесценение (при наличии соответствующих условий), незавершенное строительство и приобретенное оборудование, требующее монтажа – по фактическим затратам и с учетом выданных подрядчику авансов и т.д.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные.

В отчете о финансовых результатах выручка и прочие доходы должны показываться за вычетом НДС, акцизов и т.п. При наличии дочерних и зависимых обществ в структуре отчета о финансовых результатах либо в пояснениях к отчетности может быть дополнительно выделена информация по сегментам (ПБУ 12/2000), также в отчете либо в пояснениях может быть детализирована информация по прекращаемой деятельности (ПБУ 16/02).

В бухгалтерской отчетности не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков.

Одной из важных процедур является проверка взаимосвязки показателей отчетных форм.

Пояснения к бухгалтерской отчетности

Они должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые целесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и движения денежных средств за отчетный период. Как правило, пояснения связаны с числовыми показателями бухгалтерского баланса или отчета о финансовых результатах.

Согласно п. 31 ПБУ 4/99, пояснения должны раскрывать (если эти данные отсутствуют в информации, сопровождающей бухгалтерскую отчетность):

- юридический адрес организации;
- основные виды деятельности;
- среднегодовую численность работающих за отчетный период или численность работающих на отчетную дату;
- состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.
 - исполнительные органы ООО и АО могут быть представлены как:
 - единоличный исполнительный орган (генеральный директор, президент, директор и др.);
 - коллегиальный исполнительный орган (правление, дирекция и др.), если его создание предусмотрено уставом организации.
 - контрольный орган организации (ревизионная комиссия или ревизор).

Согласно другим ПБУ должны быть раскрыты:

- оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы;
- события после отчетной даты, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность;

- операции со связанными сторонами;
- раскрыта ли информация об изменении учетной политики отчетного года;
- информация о размерах вознаграждений, выплачиваемых организацией основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому из следующих видов выплат;
- информация по прекращаемой деятельности;
- учет государственной помощи;
- учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- информация по сегментам и др.

Следовательно, в пояснениях должны приводиться ФИО руководителя предприятия, а также ФИО и должности лиц, входящих в коллегиальный исполнительный орган (при его наличии), ФИО и должности лиц, являющихся членами ревизионной комиссии (ревизора).

Аудиторские процедуры в отношении форм бухгалтерской отчетности

Для выявления нарушения *состава, форм и реквизитов бухгалтерской отчетности* аудитор использует процедуры запроса и инспектирования состава отчетности аудируемого лица на предмет наличия всех необходимых форм, а также на предмет наличия и заполнения всех необходимых реквизитов.

Для выявления нарушения правильности формирования и отражения показателей отчетности использует следующие процедуры (табл. 3).

Таблица 3

Примерный план проверки бухгалтерской отчетности

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедур
1.	Сверить показатели форм бухгалтерской отчетности с данными бухгалтерского учета (по данным оборотно-сальдовой ведомости)	Аналитическая процедура
2.	Сравнить остатки по счетам бухгалтерского учета на начало проверяемого периода (входящее сальдо) с остатками по счетам бухгалтерского учета на конец предыдущего отчетного года	Аналитическая процедура
3.	Сравнить показатели бухгалтерской отчетности за проверяемый период с показателями бухгалтерской отчетности на/за предыдущие сопоставимые периоды	Аналитическая процедура
4.	Запросить аудиторское заключение по бухгалтерской отчетности за предыдущий период. Изучить результаты предыдущего аудита, оказывающие влияние на отчетность проверяемого периода, в том числе необходимые корректировки	Инспектирование
5.	Проверить взаимоувязку показателей форм бухгалтерской отчетности	Аналитическая процедура

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедур
6.	Рассчитать чистые активы организации. Проверить соблюдения соотношения уставного капитала и чистых активов	Аналитическая процедура
7.	Рассчитать основные финансовые коэффициенты. Сравнить коэффициенты и показатели текущего периода с коэффициентами и показателями предыдущих периодов	Аналитическая процедура
8.	Проверить раскрытие информации в табличных пояснениях к бухгалтерской отчетности	Инспектирование
9.	Проверить выполнение нормативных правовых требований к составлению бухгалтерской отчетности и раскрытие информации в текстовых пояснениях к бухгалтерской отчетности	Инспектирование
10	Проанализировать данную руководством оценку способности организации продолжать свою деятельность непрерывно в течение как минимум 12 месяцев, следующих за отчетным периодом. Проверить правомерность применения допущения о непрерывности деятельности, проверить раскрыты ли они	Инспектирование
11.	Проверить наличие событий после отчетной даты, информация о которых должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности, получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении того, что если они имели место между отчетной датой и датой аудиторского заключения надлежащим образом отражены в данной отчетности	Запрос, инспектирование
12	Проверить раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о связанных сторонах и операциях с ними	Запрос, инспектирование
13	Завершающие процедуры	
13.1	Проверить наличие всех необходимых письменных заявлений и представлений аудируемого лица, получить от руководства разъяснения по поводу любых необычных колебаний или несоответствий в бухгалтерской отчетности	Запрос
13.2	Проверить надлежащий характер бухгалтерских записей и прочих корректировок, сделанных при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности	Инспектирование
13.3	Проанализировать оценочные значения на предмет предвзятости и оценить коммерческую логику (или ее отсутствие) по необычным для аудируемого лица операциям	Аналитическая процедура
13.4	Рассмотреть последствия всех любых неисправленных ошибок по отдельности и в совокупности, их влияние на аудиторское заключение и довести эти до сведения руководства аудируемого лица	Аналитическая процедура

Типичные нарушения при аудите бухгалтерской отчетности

Процедуры выявления нарушений формирования показателей бухгалтерской отчетности раскроем на примере проверки бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Примеры возможных ошибок при составлении бухгалтерского баланса:

1. Данные бухгалтерского баланса за отчетный период несопоставимы с показателями ОСВ, начальные остатки в ОСВ в отчетном периоде не соответствуют остаткам прошлых лет.

2. Существенные показатели не выделены отдельными строками, не производилось разукрупнение итоговых разделов бухгалтерского баланса, допускаются арифметические ошибки в итоговых данных.

3. Введенные в эксплуатацию объекты основных средств, по которым еще не получены документы на право собственности, не включены в строку основные средства в балансе.

4. Неверная классификация объектов доходных вложений в материальные ценности в составе основных средств.

5. Результаты исследований и разработок (НИОКР) неправомерно отражены в составе нематериальных активов и списывались на текущие затраты посредством амортизации; не списываются в расходы НИОКР, не давшие положительного результата.

6. Нарушена классификация финансовых вложений на долгосрочные и краткосрочные; не верно определены объекты в качестве финансовых вложений, не учтена их переоценка по состоянию на отчетную дату, либо не учтен в бухгалтерском балансе резерв под их обесценение.

7. В показатели «Запасы» не отражены ТМЦ, на которые аудируемое лицо имеет право собственности, но фактически еще не поступившие на склад; не отражены неотфактурованные поставки.

8. Данные о дебиторской и кредиторской задолженности отражены в бухгалтерском балансе свернуто по различным контрагентам; сумма задолженности завышена на сумму НДС, начисленного с полученных авансов.

9. Неправомерно отражена краткосрочная задолженность в составе долгосрочной и наоборот.

10. Просроченная дебиторская задолженность не отражена с учетом резерва по сомнительным долгам.

11. В балансе отражен только оплаченный уставный капитал, не выделена стоимость акций, выкупленный у акционеров, не выделены отдельной строкой результаты переоценки, не произведены отчисления в резервный капитал.

12. Не сформированы и не отражены в балансе суммы оценочных обязательств с учетом их разделения на долгосрочные и краткосрочные.

13. Нарушен состав прочих внеоборотных и оборотных активов, а также прочих обязательств, а также их классификации в зависимости от срока обращения или погашения.

Примеры возможных ошибок при составлении отчета о финансовых результатах:

1. Данные отчета о финансовых результатах за отчетный период не сопоставимы с показателями прошлых периодов.

2. Существенные показатели не выделены отдельными строками, не производилось разукрупнение доходов и соответствующих им расходов.

3. В расчетных показателях отчета о финансовых результатах допускаются арифметические ошибки.

4. Не соблюдается классификация и разделение доходов и расходов на обычные виды деятельности и прочие.

5. Показатель выручки и прочих доходов не корректируются на суммы НДС, а прочие расходы включают суммы НДС.

6. Не соблюдается состав и порядок отражения управленческих и коммерческих расходов в отчете о финансовых результатах.

7. Не выделены отдельными строками показатели процентов к получению и к уплате, а также доходы от участия в других организациях.

Вопросы для проверки

1. Что является целью аудиторской проверки бухгалтерской отчетности аудируемого лица?

2. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке форм бухгалтерской отчетности и пояснений к ним?

3. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?

4. Каковы источники аудиторской проверки бухгалтерской отчетности?

5. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки бухгалтерской отчетности?

6. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах.

Тесты для проверки

1. Основной метод аудиторской проверки достоверности данных бухгалтерского баланса:

А) арифметический просчет итогового показателя валюты баланса;

Б) встречная проверка показателей бухгалтерского баланса и итоговых бухгалтерских регистров;

В) запросы сотрудникам аудируемого лица в отношении показателей бухгалтерского баланса.

2. При проверке отражения резерва по сомнительным долгам в бухгалтерском балансе аудитору следует убедиться в том, что:

А) резерв отражен в пятом разделе пассива баланса по статье «Резервы предстоящих расходов и платежей»;

Б) резерв отражен в третьем разделе пассива баланса по статье «Резервный капитал»;

В) резерв учтен в активе баланса как вычет из статьи «Дебиторская задолженность».

3. При проверке начисленных сумм процентов по выданным займам аудитор следует сопоставить:

А) строку «проценты к уплате» Отчета о финансовых результатах и соответствующие бухгалтерские и первичные документы;

Б) строку «прочие расходы» Отчета о финансовых результатах и соответствующие бухгалтерские и первичные документы;

В) строку «проценты к получению» Отчета о финансовых результатах и соответствующие бухгалтерские и первичные документы.

4. При проверке отражения управленческих расходов в отчете о финансовых результатах аудируемого лица аудитор должен руководствоваться:

А) стандартами аудиторской деятельности;

Б) ПБУ 10/99 «Расходы организации» и учетной политикой аудируемого лица;

В) ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

5. При проверке отражения чистой прибыли в отчете о финансовых результатах аудитор должен сопоставить:

А) показатель отчета о финансовых результатах и бухгалтерские регистры по счету 99 «Прибыли и убытки»;

Б) показатель отчета о финансовых результатах и бухгалтерские регистры по счету 90 «Продажи»;

В) показатель отчета о финансовых результатах и бухгалтерские регистры по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

4. Аудит денежных средств

1. Цель, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки денежных средств.
2. Аудиторские процедуры проверки операций с денежными средствами.
3. Типичные нарушения при проверке операций с денежными средствами.

Цель, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки денежных средств

Целью аудита операций с денежными средствами является выражение мнения о достоверности и полноте информации о денежных средствах, отраженных в бухгалтерской отчетности аудируемого лица, в соответствии с законодательством РФ о бухгалтерском учете и принятыми аудируемым лицом организационно-распорядительными документами.

Задачи аудита денежных средств:

1. Оценка организации бухгалтерского учета и состояния внутреннего контроля в части движения денежных средств.
2. Проверка полноты и своевременности оприходования денежных средств.
3. Установление законности и правильности отражения операций по расходованию денежных средств.
4. Проверка правильности формирования, оценки и классификации показателей денежных средств в бухгалтерской отчетности.

Нормативные правовые акты:

1. Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники (ККТ) при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ.
2. Федеральный закон «О национальной платежной системе» от 27.06.2011 г. № 161-ФЗ.
3. Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10.12.2003 г. № 173-ФЗ.
4. Указание Банка России «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» от 11.03.2014 г. № 3210-У.
5. Положение о правилах осуществления перевода денежных средств, утвержденное Банком России 19.06.2012 г. № 383-П.
6. Указание Банка России «Об осуществлении наличных расчетов» от 07.10.2013 г. № 3073-У.
7. Положение о порядке ведения кассовых операций и правилах хранения, перевозки и инкассации банкнот и монеты Банка России в кредитных организациях на территории Российской Федерации, утвержденное Банком России 29.01.2018 г. № 630-П.

8. Положение об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации № 749 от 13.10.2008 г.

9. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49.

10. Постановление Госкомстата России от 18.08.1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

Источники аудита денежных средств:

1. Кассовая книга.
2. Приходные и расходные кассовые ордера.
3. Акты инвентаризации наличных денежных средств.
4. Журналы кассира-операциониста.
5. Сведения о показаниях счетчиков ККМ и выручке организации.
6. Выписки банков, платежные поручения и др.
7. Регистры бухгалтерских счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути (ОСВ, главная книга, карточки счетов и др.).
8. Бухгалтерский баланс и отчет о движении денежных средств.

Аудиторские процедуры проверки операций с денежными средствами

При проверке операций с денежными средствами аудитору необходимо обратить внимание на то, насколько существенны операции с наличностью. В зависимости от этого строится план проверки денежных средств. Если сумма операций с наличностью существенна, то отдельно проводится проверка кассовых операций, в противном случае разрабатывается общий план проверки денежных средств, который включает проверку и кассовых, и безналичных операций.

В случае использования организацией системы «Клиент-банк» аудитору необходимо получить к ней доступ и убедиться в правильности электронных платежей и зачислений. Можно использовать метод наблюдения, чтобы убедиться в корректности работы бухгалтерской службы с данной системой.

Также аудитору следует обратить внимание, чтобы в учетной политике аудируемого лица были раскрыты денежные эквиваленты.

Денежные эквиваленты – это высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств, подверженные незначительному риску изменения стоимости.

Примерами денежных эквивалентов являются:

- депозиты до востребования;
- краткосрочные государственные ценные бумаги;
- краткосрочные векселя;
- привилегированные акции, приобретенные незадолго до объявленного срока их погашения, и т.п.

Оценка рисков и СВК при проверке денежных средств

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

По результатам тестирования устанавливается фактическое отношение администрации к организации учета, обеспечению сохранности и целевого использования денежных средств на предприятии. Соответственно аудитор намечает для себя объекты повышенного внимания при планировании контрольных процедур, последовательность этапов проведения проверки, конкретные источники получения данных, уточняет аудиторский риск.

К возможным факторам риска по кассовым операциям следует отнести: наличие ошибок, допущенных в прошлых отчетных периодах, значительная часть расчетов осуществляется наличными денежными средствами либо имеется обращение крупных сумм наличных денежных средств и др.

К возможным факторам риска по безналичным операциям можно отнести: наличие операции по продаже и (или) покупке иностранной валюты, открытие/закрытие счетов в банках, существенные суммы денежных средств (или их эквивалентов), которые по состоянию на отчетную дату недоступны для использования организацией (например, открытые в пользу других организаций аккредитивы по незавершенным на отчетную дату сделкам и пр.) и др.

При оценке СВК аудируемого лица положительными факторами являются:

- периодические сверки соответствия учетных данных фактическим остаткам на счетах в банках;
- проведение инвентаризации наличных денежных средств и контроль за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете;
- выдача денежных средств под отчет осуществляется в соответствии с установленным порядком (наличие распорядительного документа или разрешительной записи и т.п.);
- прием и выдача наличных денежных средств из кассы осуществляется по надлежащим образом оформленным первичным документам;
- лица, фактически подписывающие приходные и расходные кассовые документы, имеют соответствующие полномочия;
- санкционирование документов на выдачу денежных средств;
- кассовая книга оформлена в соответствии с установленными требованиями;
- автоматическая обработка данных по данному разделу учета;
- с кассиром заключен договор о материальной ответственности;
- помещение кассы изолировано, доступ в него лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается;
- лимит кассы установлен и соблюдается;
- денежные документы хранятся в кассе организации.

В начале рассмотрим аудиторские процедуры в отношении кассовых операций (табл. 4).

Таблица 4

Примерный план аудиторской проверки кассовых операций

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедур
1.	Проверка соблюдения порядка ведения кассовых операций, в том числе установление должностных прав и обязанностей кассиров, наличие договора о полной материальной ответственности и др.	Запрос, инспектирование
2.	Инвентаризация денежной наличности, в том числе проверка наличия утвержденного порядка и сроков проведения инвентаризации, проведения внезапных инвентаризаций, наблюдение за инвентаризацией и др.	Инспектирование, наблюдение
3.	Проверка лимита остатка наличных денег в кассе	Инспектирование
4.	Проверка полноты и своевременности документального оформления движения денежных средств - оприходования и списания, в том числе наличия в документах заполненных обязательных реквизитов, подписей	Инспектирование, пересчет
5.	Проверка правильности применения ККТ при осуществлении расчетов с населением	Инспектирование
6.	Проверка порядка расчета наличными денежными средствами между юридическими лицами и с ИП	Инспектирование
7.	Изучить учетные записи по счетам учета денежных средств и денежных эквивалентов на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок	Инспектирование
8.	Установление соответствия данных бухгалтерского баланса по статье «Денежные средства», отчета о движении денежных средств регистрам по счетам учета денежных средств	Инспектирование, аналитическая процедура

Далее рассмотрим возможный план аудиторской проверки операций на расчетных счетах (табл. 5).

Таблица 5

Примерный план аудиторской проверки операций на расчетных счетах

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедур
1.	Получение информации о наличии и характере банковских счетов, договоров на их обслуживание, чековых книжек	Запрос, инспектирование
2.	Проверка тождественности сумм в отчетности, учете и выписках	Пересчет

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедур
3.	Проверка полноты банковских выписок	Инспектирование
4.	Проверка соответствия первичных документов и банковских выписок	Инспектирование
5.	Проверка законности, обоснованности и целесообразности операций по расчетному счету	Инспектирование
6.	Изучить учетные записи по счетам учета денежных средств на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок	Инспектирование
7.	Установление соответствия данных бухгалтерского баланса по статье «Денежные средства», отчета о движении денежных средств счетам учета денежных средств	Инспектирование, аналитическая процедура

Типичные нарушения при проверке операций с денежными средствами

Рассмотрим типичные нарушения при аудите операций с денежными средствами (на примере кассовых операций и операций по расчетным счетам).

Возможные нарушения в организации и учете наличных денежных средств

1. Отсутствие должностных инструкций кассиров и подписанных ими договоров о материальной ответственности (в том числе старшего кассира) и (или) кассиры не ознакомлены с данными документами.

2. Отсутствие и (или) несоблюдение утвержденного порядка обеспечения сохранности и контроля за хранением наличных денежных средств.

3. Отсутствие утвержденного лимита остатка денежных средств в кассе и (или) несоблюдение утвержденного лимита.

4. Нарушение порядка организации и применения ККТ и (или) оформления операций в соответствующей документации.

5. Нарушение в оформлении и заполнении листов кассовой книги и книги учета принятых и выданных кассиром денежных средств (при наличии старшего кассира) в соответствии с приложенными кассовыми ордерами.

6. Нарушения в заполнении приходных и расходных ордеров, наличие в них исправлений.

7. Списание сумм без оснований или по подложным документам, неоприходование (неполное оприходование) поступивших денежных средств.

8. Нарушение порядка выдачи денежных средств работнику под отчет и сроков предъявления авансового отчета.

9. Нарушение порядка, сроков и продолжительности выдачи заработной платы.

10. Нарушения в отражении кассовых операций на бухгалтерских счетах, в том числе нарушение корреспонденций счетов и (или) аналитики по данным операциям в учете.

Возможные ошибки при операциях на расчетных счетах

1. Неточное и (или) неполное отражение в учетных регистрах операций по движению безналичных денежных средств.
2. Отсутствие выписок банка и (или) оправдательных документов, например, платежных поручений, наличие исправлений и подчисток в данных документах.
3. Нарушение своевременности отражения в учете операций по поступлению и списанию денежных средств с расчетного счета.
4. Нарушения в отражении операций на счетах, в том числе нарушение корреспонденции счетов и (или) аналитики по данным операциям в учете.
5. Нарушение порядка и полноты отражения в учете денежных средств, сданных в банк, а также снятых с расчетного счета наличных.
6. Нарушения при составлении отчета о движении денежных средств.

Вопросы для проверки

1. Что является целью аудиторской проверки учета наличия и движения денежных средств?
2. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке денежных средств?
3. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?
4. Каковы источники аудиторской проверки денежных средств?
5. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки денежных средств?
6. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке денежных средств.

Тесты для проверки

1. При инвентаризации наличных денежных средств в кассе аудируемого лица присутствие аудитора обязательно:
 - А) в случаях проведения обязательного и инициативного аудита;
 - Б) только в случаях проведения обязательного аудита;
 - В) в случаях, если остатки денежных средств в кассе имеют существенное значение для бухгалтерской отчетности аудируемого лица.
2. Методика аудиторской проверки кассовых операций определяется:
 - А) перечнем процедур, разработанных Центральным банком РФ;
 - Б) профессиональным суждением аудитора;
 - В) стандартами аудиторской деятельности.
3. В кассовых документах исправления:
 - А) не допускаются;
 - Б) допускаются;
 - В) допускаются, но оговоренные.

4. Проверка полноты поступления выручки в кассу от продажи основных средств предполагает встречную проверку:

- А) кассового отчета, приходного кассового ордера, акта приема-передачи объекта основных средств и договора купли-продажи;
- Б) договора купли-продажи и приходного кассового ордера;
- В) кассового отчета и акта приема-передачи объекта основных средств.

5. Проверка соблюдения кассовой дисциплины аудитором проводится на основании:

- А) Федерального закона РФ о применении контрольно-кассовой техники № 54-ФЗ;
- Б) Положения ЦБ РФ о правилах осуществления перевода денежных средств № 383-П;
- В) Указания Банка России о порядке ведения кассовых операций № 3210-У.

5. Аудит материально-производственных запасов

1. Цель, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки материально-производственных запасов.
2. Аудиторские процедуры проверки материально-производственных запасов.
3. Типичные нарушения при аудите материально-производственных запасов.

Цель, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки материально-производственных запасов

Целью аудита материально-производственных запасов является выражение мнения о достоверности отражения материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности аудируемого лица и установления соответствия применяемой им методики учета требованиям законодательства РФ о бухгалтерском учете и принятой учетной политики.

Задачи аудита материально-производственных запасов:

1. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица в части обеспечения сохранности материально-производственных запасов.
2. Проверка точности классификации запасов в учете и отчетности аудируемого лица.
3. Проверка полноты и своевременности оприходования поступающих материально-производственных запасов.
4. Проверка правильности отпуска материально-производственных запасов и их оценки.

Нормативные правовые акты:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : Федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.
6. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина РФ от 28.12.2001 г. № 119н.
7. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина РФ от 26.12.2002 г. № 135н.
8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.

9. Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности, утверждены Минфином РФ 23.04.2004 г., одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине РФ, протокол № 25 от 22.04.2004 г.

Источники аудита материально-производственных запасов:

1. Приказ об учетной политике.
2. Договоры о материальной ответственности.
3. Договоры на поставку сырья, материалов, товаров.
4. Накладные и счета-фактуры, лимитно-заборные карты и акты на списание материалов и др.
5. Карточки складского учета материалов, ведомости учета готовой продукции.
6. Инвентаризационные документы, сличительные ведомости.
7. Регистры бухгалтерских счетов 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонения в стоимости приобретенных ценностей», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» (оборотно-сальдовые ведомости (далее – ОСВ), главная книга и др.).
8. Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
9. Регистры налогового учета, книги покупок и продаж, налоговые декларации и расчеты и др.

Аудиторские процедуры проверки материально-производственных запасов

В ходе аудита материально-производственных запасов (далее – МПЗ) необходимо подтвердить следующие предпосылки подготовки отчетности:

- все отраженные в отчетности МПЗ действительно существуют;
- права на МПЗ, отраженные в отчетности, документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц;
- отраженные в бухгалтерском учете операции по приобретению и выбытию МПЗ совершены в течение отчетного периода;
- отсутствуют МПЗ, которые должны были быть отражены в бухгалтерском учете и отчетности, но не были отражены;
- МПЗ отражены в учете и отчетности в правильной оценке – по фактической себестоимости или по рыночной стоимости, если она ниже фактической себестоимости;
- способ оценки МПЗ при отпуске применяется в соответствии с принятой организацией учетной политикой;
- МПЗ правильно классифицированы в отчетности как сырье и материалы, готовая продукция, товары для перепродажи;
- операции с МПЗ отражены в бухучете в соответствии с требованиями законодательства РФ;
- вся существенная информация о МПЗ раскрыта в отчетности.

Оценка рисков и СВК при проверке МПЗ

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска при аудиторской проверке материалов как составной части МПЗ можно отнести:

- ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах;
- материалы, основанием поступления которых является не поставка (безвозмездное поступление, излишки, вклад в уставный капитал, иное);
- материалы, находящиеся без движения длительное время (более одного года) или материалы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась;
- для учета транспортно-заготовительных расходов применяются счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- операции по импорту материалов и др.

При оценке СВК аудируемого лица положительными факторами являются:

- регламентация процедур по хранению, приемке и отпуску материалов;
- контроль за соответствием данных, отраженных в приходных документах на склад, данным, указанным в сопроводительных документах и за отпуском материалов в производство и ином выбытии;
- помещения складов защищены от доступа посторонних лиц;
- проведение инвентаризации МПЗ контроль за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете и др.

Тест системы внутреннего контроля в отношении материально производственных запасов, предложенный в Методических рекомендациях по сбору аудиторских доказательств достоверности показателей МПЗ в бухгалтерской отчетности (прил. 1).

Указанные Методические рекомендации предлагают методику аудита операций с МПЗ, которая включает следующие процедуры:

- проверка соответствия остатков аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности;
- оценка применимости выбранной учетной политики организации и анализ правильности и последовательности ее применения;
- тестирование системы внутреннего контроля;
- выявление приоритетных направлений проверки исходя из особенностей деятельности аудируемого лица и построение аудиторской выборки;
- проверка правильности проведения аудируемым лицом инвентаризации МПЗ и отражение результатов инвентаризации в бухгалтерском учете; наблюдение за проведением инвентаризации, а при невозможности – участие в проведении контрольной выборочной инвентаризации;

- проверка документального подтверждения прав собственности на МПЗ; анализ документов, подтверждающих обременение прав собственности на МПЗ;
- проверка документального подтверждения операций по движению МПЗ, отраженных в бухгалтерском учете (проверка полноты и правильности документального оформления);
- проверка правильности и полноты отражения операций с МПЗ в бухгалтерском учете (на счетах);
- проверка правильности формирования стоимости МПЗ при их приобретении (изготовлении);
- проверка правильности оценки МПЗ при выбытии;
- проверка полноты раскрытия информации об МПЗ в бухгалтерской отчетности;
- анализ выявленных ошибок в учете МПЗ и формирование мнения аудитора о достоверности показателей МПЗ в бухгалтерской отчетности (прил. 2).

Также примерный обобщенный план аудиторской проверки МПЗ представлен в табл. 6.

Таблица 6

Примерный план аудиторской проверки МПЗ

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
1.	Изучить методы учета материалов (товаров, готовой продукции), закрепленные в учетной политике	Инспектирование
2.	Изучить результаты аудита за предыдущий период	Инспектирование
3.	Изучить структуру статьи бухгалтерского баланса «Запасы» и ее составляющие («сырье, материалы и другие аналогичные ценности», «товары для перепродажи», «товары отгруженные»)	Инспектирование
4.	Изучить учетные записи на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок по учету материалов	Инспектирование
5.	Сравнить остатки по счетам учета материалов ежемесячно в течение проверяемого периода и изучить причины существенных или неожиданных колебаний	Аналитическая процедура
6.	Проверить правильность формирования фактической себестоимости сырья и материалов при их поступлении	Пересчет
7.	Проверить соответствие оценки сырья и материалов при их списании (на производство или продажу) принятой учетной политике	Пересчет
8.	Сравнить остатки материалов на конец проверяемого периода с аналогичными данными на предыдущие отчетные даты. При наличии существенных колебаний выяснить причины отклонений	Аналитическая процедура
9.	Изучить порядок проведения инвентаризации и средства контроля за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете	Инспектирование

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
10.	Сверить результаты инвентаризации с данными бухгалтерского учета	Инспектирование
11.	Осуществить наблюдение за проведением инвентаризации (присутствие при инвентаризации) или провести выборочный осмотр материалов	Наблюдение, инспектирование

Типичные нарушения при аудите материально-производственных запасов

Возможные ошибки в учете материально-производственных запасов рассмотрим в разрезе направлений аудита материально-производственных запасов:

- проверка обеспеченности сохранности материально-производственных запасов и точности их классификации в учете и отчетности;
- проверка операций по поступлению материально-производственных запасов;
- проверка операций по списанию материально-производственных запасов.

Примеры типовых ошибок при проверке сохранности материально-производственных запасов и точности их классификации в учете и отчетности

1. Не назначены лица, ответственные за подпись документов, за правильный прием, отпуск, учет и сохранность вверенных им запасов, не заключены договоры о полной материальной ответственности.

2. Не организована и (или) не исполняется проверка ведения складского учета работниками бухгалтерии, а также проверка полноты и своевременности сдачи документов в бухгалтерию. О результатах проверок, недостатках и нарушениях не докладывается главному бухгалтеру и руководителю организации.

3. Данные складского учета не соответствуют данным бухгалтерского учета по складам, субсчетам и номенклатурным группам материалов. На складах хранится большое количество неиспользуемых материалов.

4. Нарушен порядок и сроки проведения инвентаризации МПЗ, а также отражения ее результатов и корреспонденции счетов в бухгалтерском учете аудируемого лица.

5. Средства труда стоимостью менее 40 000 р. классифицируются как МПЗ, когда подобное положение не отражено в учетной политике аудируемого лица.

6. Запасы, которые морально устарели либо потеряли свои качества или рыночная цена на которые снизилась, не отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей, неверно определяется величина резерва.

7. Материальные ценности, на которые право собственности у организации отсутствуют, отражаются в бухгалтерском балансе (в том числе принятые на

ответственное хранение, давальческие материалы, принятые на комиссию); указанные ценности не отражаются на забалансовых счетах и др.

Примеры типовых ошибок формирования стоимости МПЗ при их поступлении, а также порядку и отражению в учете операций по их внутреннему перемещению

1. Отсутствуют договоры с поставщиками на поставку материалов.
2. Неверно рассчитывается фактическая себестоимость МПЗ при их поступлении.
3. Несвоевременно и (или) не полно оприходуются и отражаются в бухгалтерском учете МПЗ.
4. Материальные ценности, приобретенные через подотчетных лиц, не приходуются на счета материалов, а списываются сразу на затраты (за исключением организаций, имеющих на это право).
5. Нарушен порядок оформления и отражения в учете недостач (или пересортицы) при приемке материальных ценностей от поставщика, а также сумм переплат вследствие несоответствия цен по накладным условиями договора.
6. Методы отражения товаров в бухгалтерском учете (по покупной или продажной стоимости), а также методы расчета торговой наценки на соответствующих положениям учетной политики.
7. Не ведется отдельный учет облагаемых и не облагаемых НДС видов деятельности.
8. По неотфактурованным поставкам не скорректирована в учете их рыночная стоимость после получения документов на такие запасы.
9. В бухгалтерском учете и отчетности не отражаются материальные ценности, еще не поступившие на склад организации, но по договору право собственности на которые уже перешло организации-покупателю.
10. Не подтверждается документацией рыночная стоимость МПЗ, остающихся от выбытия объектов основных средств.
11. Не ведется учет фактической себестоимости полуфабрикатов собственного производства.
12. Не оформляется накладными на внутреннее перемещение движение МПЗ на складах и в цехах и др.

Примеры типовых ошибок формирования стоимости МПЗ при их отпуске

1. Применение способа оценки МПЗ не соответствует положениям учетной политики, в том числе выбор учетных цен и метод учета и включение сумм ТЗР.
2. Имеются факты списания неоприходованных материалов.
3. Неверные корреспонденции счетов при отпуске материальных ценностей.
4. Не производится учет отходов, брака или возвратных материалов, отсутствуют обоснования их стоимости.
5. Несоответствие отражения передачи материалов в переработку на сторону условиям договора.

6. Решение о списании материалов со счетов учета запасов не принимается специально созданной комиссией, отсутствуют акты на списание с указанием причин списания и утвержденные руководителем организации и др.

Вопросы для проверки

1. Что является целью аудиторской проверки МПЗ?
2. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке МПЗ?
3. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?
4. Каковы источники аудиторской проверки МПЗ?
5. Как интерпретируются предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности в отношении МПЗ?
6. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки МПЗ?
7. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке МПЗ.

Тесты для проверки

1. Методика встречной проверки полноты принятия к учету материальных ценностей, приобретенных подотчетным лицом, включает в себя:

- А) сопоставление данных регистра по счету 71 и авансовых отчетов;
- Б) сопоставление авансовых отчетов с приходными ордерами;
- В) сопоставление авансовых отчетов с приложенными документами (товарные и кассовые чеки).

2. При проверке учета командировочных расходов руководителя, связанных с приобретением сырья и материалов, аудитору следует убедиться в том, что данные расходы:

- А) включены в состав общехозяйственных расходов;
- Б) включены в себестоимость приобретенных материальных ценностей;
- В) включены в издержки производства.

3. Основной метод для проверки своевременности и полноты учета поступления материалов на складе аудируемого лица:

- А) направление аудитором запросов руководству аудируемого лица, поставщикам и подрядчикам;
- Б) встречная проверка первичных расчетных документов, приходных ордеров и бухгалтерских регистров;
- В) аналитические процедуры в отношении складского учета.

4. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, определяется:

- А) из оценки, согласованной учредителями;
- Б) фактических затрат, связанных с приобретением;
- В) рыночной стоимости.

5. Какие суммы и бухгалтерские записи следует проверить аудитору при отражении в учете материалов, полученных от списания объектов основных средств?

А) Дт. сч. 10 «Материалы» – Кт. сч. 91 «Прочие доходы и расходы» по рыночной стоимости;

Б) Дт. сч. 10 «Материалы» — Кт. сч. 01 «Выбытие основных средств» по рыночной стоимости;

В) Дт. сч. 10 «Материалы» – Кт. сч. 01 «Выбытие основных средств» по средней себестоимости.

6. Аудит основных средств

1. Цель, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки основных средств.
2. Требования к бухгалтерскому учету основных средств.
3. Аудиторские процедуры проверки основных средств.
4. Типичные нарушения при аудите основных средств.

Цель, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки основных средств

Целью аудита основных средств является формирование мнения о достоверности отражения основных средств в бухгалтерской отчетности аудируемого лица и установления соответствия применяемой им методики учета требованиям законодательства РФ о бухгалтерском учете и принятой учетной политики.

Задачами аудита основных средств являются:

1. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица в части сохранности и эксплуатации объектов основных средств.
2. Проверка правильности классификации объектов основных средств в учете и отчетности аудируемого лица.
3. Проверка правильности оформления и отражения в учете операций по движению объектов основных средств и начислению амортизации.
4. Подтверждение итогов изменения стоимости объектов основных средств, а также порядка учета операций по их ремонту.

Нормативные правовые акты:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : Федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.
6. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Письмо Минфина РФ от 30.12.1993 г. № 160н.
7. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.10.2003 г. № 91н.
8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденное приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.
9. Постановление Правительства РФ «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 г. № 1.

Источники аудита основных средств:

1. Приказ об учетной политике.
2. Договоры купли-продажи и безвозмездного получения объектов основных средств, договоры подряда.
3. Договоры аренды и лизинга объектов основных средств.
4. Акты приема-передачи, счета-фактуры, инвентарные карточки, акты на списание основных средств и прочие первичные документы.
5. Инвентаризационные документы по объектам ОС (инвентаризационные ведомости, сличительные ведомости).
6. Регистры бухгалтерских счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 07 «Оборудование, требующее монтажа» и др. (ОСВ, Главная книга, карточки счетов и др.).
7. Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.
8. Регистры налогового учета, книги покупок и продаж, налоговые декларации и расчеты и др.

Требования к бухгалтерскому учету основных средств

Законодательство РФ предъявляет к учету основных средств следующие требования:

1. Требования к обеспечению сохранности объектов основных средств:
 - каждому инвентарному объекту присваивается соответствующий инвентарный номер;
 - учет основных средств по объектам ведется с использованием инвентарных карточек (либо другой аналогичный по содержанию документ, утвержденный учетной политикой);
 - за каждым инвентарным объектом закрепляется материально ответственное лицо;
 - сохранность объектов обеспечивается периодическим проведением их инвентаризации.
2. Требования к классификации активов как объектов основных средств:
 - критерии принятия активов в качестве объектов основных средств, доходных вложений в материальные ценности;
 - лимит стоимости объекта для возможного его отражения в составе МПЗ: 40 000 р. для целей бухгалтерского учета и 100 000 р. для целей налогового учета;
 - правила выделения инвентарного объекта, в том числе состоящего из нескольких частей с общим сроком полезного использования;
 - объект, который не способен приносить экономические выгоды, подлежит списанию с баланса.
3. Требования к учету движения объектов основных средств:
 - правила формирования и отражения стоимости объектов основных средств в учете и отчетности;

- операции по движению объектов оформляются первичными учетными документами и приказами;
 - затраты, связанные с перемещением объекта, относятся на текущие расходы;
 - результаты от списания объектов основных средств отражаются в составе прочих доходов и расходов организации.
4. Требования к начислению амортизации по объектам основных средств:
- способы начисления амортизации применяются по группам однородных объектов основных средств;
 - правила определения сроков полезного использования объектов основных средств;
 - правила возникновения и прекращения начисления амортизации по объекту основных средств;
 - случаи приостановления амортизации при консервации или восстановлении сроком свыше 12 месяцев.
5. Требования к процессу восстановления объектов основных средств и их переоценки:
- случаи, при которых возможно изменение стоимости объектов основных средств;
 - требования к регулярности переоценки групп однородных объектов основных средств;
 - правила пересчета стоимости и сумм амортизации по объекту основных средств;
 - правила учета сумм дооценки и уценки объектов основных средств, в том числе при их выбытии.

Аудиторские процедуры проверки основных средств

В ходе аудита основных средств необходимо подтвердить следующие предпосылки подготовки отчетности:

1. Все отраженные в отчетности основные средства действительно существуют.
2. Права на основные средства, отраженные в отчетности, документально подтверждены и не ограничены правами третьих лиц.
3. Отраженные в бухгалтерском учете операции по приобретению и выбытию основные средства совершены в течение отчетного периода.
4. Отсутствуют основные средства, которые должны были быть отражены в бухгалтерском учете и отчетности, но не были отражены.
5. Основные средства отражены в учете и отчетности в правильной оценке – по первоначальной или восстановительной стоимости.
6. Основные средства отражены в отчетности в правильной оценке – по остаточной стоимости.
7. Операции с основными средствами отражены в бухучете в соответствии с требованиями законодательства РФ.

8. Основные средства правильно классифицированы в отчетности в зависимости от их предназначения.

9. Вся существенная информация об основных средствах раскрыта в отчетности.

Оценка рисков и СВК при проверке основных средств

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска при аудиторской проверке основных средств можно отнести:

- ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах;
- объекты недвижимости, права собственности на которые подлежат государственной регистрации;
- наличие капитальных вложений в арендованные объекты основных средств;
- основные средства, переведенные на консервацию, переданные в залог;
- основные средства, полученные в качестве вклада в уставный капитал, полученные безвозмездно;
- основные средства, построенные организацией собственными силами или с привлечением подрядчиков;
- производилась переоценка основных средств;
- применялись налоговые вычеты по НДС по объектам капитального строительства (в том числе построенных и в рамках инвестиционного строительства);
- имело место изменение первоначальной стоимости объектов основных средств в результате переоценки, достройки, дооборудования, модернизации, реконструкции или частичной ликвидации и др.

При оценке СВК в отношении основных средств аудируемого лица положительными факторами являются:

- регламентация процедур приобретения, списания, продажи активов;
- контроль за соответствием применяемых форм первичных документов утвержденным в учетной политике, наличием обязательных реквизитов в документах, подписей должностных лиц и исполнителей, печатей в установленных случаях;
- автоматическая обработка данных по разделу учета;
- проведение инвентаризации и контроль за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете;
- закрепление объектов основных средств за материально ответственными лицами и др.

Далее рассмотрим примерный план аудита основных средств (табл. 7)

Примерный план аудита основных средств

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
1.	Изучить методы учета основных средств, закрепленные в учетной политике	Инспектирование
2.	Изучить результаты аудита за предыдущий период (при наличии)	Инспектирование
3.	Изучить структуру статьи бухгалтерского баланса «Основные средства»	Инспектирование
4.	Изучить учетные записи на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок по учету основных средств	Инспектирование
5.	Изучить учетные записи на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок по учету незавершенного строительства	Инспектирование
6.	Сравнить остатки по счетам учета ежемесячно в течение проверяемого периода и изучить причины существенных или неожиданных колебаний	Аналитическая процедура
7.	Запросить информацию, предоставляет ли организация кому-либо основные средства в аренду, либо арендует основные средства, принадлежащие третьим лицам	Запрос
8.	Запросить информацию, происходило ли изменение первоначальной стоимости основных средств в результате переоценки, достройки, дооборудования, модернизации, реконструкции или частичной ликвидации	запрос
9.	Изучить документы, подтверждающие права организации на основные средства	Инспектирование
10.	Проверить правильность формирования первоначальной / восстановительной стоимости основных средств	Пересчет
11.	Проверить правильность начисления амортизации по основным средствам	Пересчет
12.	Сравнить остаток основных средств на конец проверяемого периода с аналогичными показателями на предыдущие отчетные даты. При наличии существенных колебаний выяснить причины отклонений.	Аналитическая процедура
13.	Изучить порядок проведения инвентаризации и средства контроля за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете	Инспектирование
14.	Сверить результаты инвентаризации с данными бухгалтерского учета	Инспектирование
15.	Осуществить наблюдение за проведением инвентаризации основных средств или провести выборочный осмотр основных средств	Наблюдение, инспектирование

Типичные нарушения при аудите основных средств

Возможные нарушения в бухгалтерском учете основных средств рассмотрим в разрезе следующих направлений:

- проверка наличия и сохранности объектов основных средств, точности их классификации в учете и отчетности;
- проверка операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию объектов основных средств;
- проверка начисления и учета сумм амортизации по объектам основных средств;
- проверка операций по ремонту, модернизации и реконструкции объектов основных средств, а также порядка их переоценки.

Примеры типовых ошибок при проверке наличия и сохранности объектов основных средств, точности их классификации в учете и отчетности

1. Нарушения правил отражения остаточной стоимости объектов основных средств и доходных вложений в материальные ценности в бухгалтерской отчетности.

2. Нарушена классификация и разделение объектов основных средств и доходные вложения в материальные ценности в учете и отчетности.

3. Объекты основных средств стоимостью менее 40 000 р. классифицируются как МПЗ, тогда как подобное положение не отражено в учетной политике аудируемого лица.

4. Введенные в эксплуатацию объекты основных средств классифицируются как вложения во внеоборотные активы (в том числе и те, по которым еще не получены документы на право собственности).

5. Объекты, не приносящие аудируемому лицу экономические выгоды, классифицируются как основные средства и не списаны с баланса аудируемого лица.

6. Нарушен порядок и сроки проведения инвентаризации объектов основных средств, а также отражение ее результатов в учете.

7. Нарушен порядок выделения отдельного инвентарного объекта основных средств, а также отражения его в бухгалтерском учете аудируемого лица.

8. По объектам основных средств не оформляются инвентарные карточки, не присваиваются инвентарные номера, за объектами основных средств не закрепляются материально ответственные лица, материальная ответственность организуется лишь в части собственных основных средств и др.

Примеры типовых ошибок при формировании стоимости объектов основных средств при поступлении, а также порядку и отражению в учете операций по их движению

1. Нарушения правил отражения первоначальной стоимости объектов основных средств, в том числе состоящих из нескольких частей с разным сроком полезного использования.

2. Нарушены правила включения в стоимость процентов по кредитам.
3. Нарушения в оценке стоимости объекта основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал, а также правил принятия к вычету сумм НДС по таким операциям.
4. Нарушения по операциям безвозмездного поступления объектов основных средств, в том числе в оценке их рыночной стоимости и вычетах по суммам НДС, а также превышение лимита стоимости объекта в 3 000 р. по передаче от юридического лица.
5. Нарушение в оформлении и отражении в учете операций по перемещению объектов основных средств между структурными подразделениями.
6. Нарушение правил определения финансового результата при продаже или ликвидации объектов основных средств, в том числе определения остаточной стоимости объектов и правил начисления НДС.
7. Нарушения в оформлении и отражении в учете операций по выбытию объектов основных средств, в том числе при ликвидации или безвозмездной передаче, а также при передаче в уставный капитал другой организации.
8. Ошибки в оценке рыночной стоимости материальных ценностей, оставшихся в результате ликвидации объектов основных средств, и их учет в составе прочих доходов (для целей бухгалтерского учета) и в составе внереализационных доходов (для целей налогового учета) и др.

Примеры типовых ошибок при проверке начисления и учета сумм амортизации по объектам основных средств

1. Нарушения правил начала и окончания начисления амортизации по объектам основных средств в зависимости от дат ввода их в эксплуатацию.
2. Нарушения в определении сроков полезного использования объектов основных средств, бывших в употреблении.
3. Не соблюдаются правила и методы начисления сумм амортизации по группам объектов основных средств в соответствии с учетной политикой аудируемого лица.
4. Неправомерное применение коэффициентов ускорения, не утвержденных учетной политикой аудируемого лица.
5. Нарушение в приостановлении начисления амортизации по законсервированным объектам сроком более 3 месяцев, а также по модернизируемым объектам на период их восстановления свыше 12 месяцев.
6. Неправомерное изменение методов амортизации по объектам основных средств в бухгалтерском учете, в налоговом учете с периодичностью чаще, чем раз в пять лет.
7. Нарушения в установленных размерах и правилах применения амортизационной премии к объектам основных средств для цели налогообложения прибыли, а также расчет разниц в бухгалтерском учете и др.

Примеры типовых ошибок в бухгалтерском учете ремонта, модернизации и реконструкции объектов основных средств, а также их переоценки

1. Нарушения порядка определения нового срока полезного использования модернизированных или реконструированных объектов основных средств (для налогового учета).
2. После реконструкции, модернизации амортизационные отчисления не пересчитаны исходя из новой остаточной стоимости и оставшегося срока полезного использования.
3. Нарушен порядок учета ремонтных работ, в том числе отсутствие первичной документации, неверное отражение на бухгалтерских счетах.
4. Нарушена методика и регулярность переоценки объектов основных средств на конец отчетного года.
5. Нарушены правила отражения в учете и отчетности операций дооценки и уценки объектов основных средств и др.

Вопросы для проверки

1. Что является целью аудиторской проверки основных средств?
2. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке основных средств?
3. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?
4. Каковы источники аудиторской проверки МПЗ?
5. Как интерпретируются предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности в отношении МПЗ?
6. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки основных средств?
7. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке основных средств. На какие группы их можно поделить?

Тесты для проверки

1. В организации оприходованы основные средства, поступившие в порядке безвозмездной передачи, которые должны быть оценены:
 - А) по остаточной стоимости;
 - Б) по восстановительной стоимости;
 - В) по рыночной стоимости.
2. При проверке учета транспортных расходов, связанных с продажей объектов основных средств, аудитору следует убедиться в том, что данные расходы:
 - А) включены в состав расходов на продажу;
 - Б) включены в состав прочих расходов;
 - В) включены в стоимость объекта основных средств.

3. При проверке расходов на модернизацию объекта основных средств аудитору следует учитывать, что:

А) расходы на модернизацию должны увеличивать первоначальную стоимость объекта;

Б) расходы на модернизацию могут увеличивать первоначальную стоимость объекта;

В) расходы на модернизацию не увеличивают первоначальную стоимость объекта.

4. При проверке учетной политики в части начисления амортизации по объектам основных средств аудитору следует убедиться в том, что учетная политика содержит:

А) правила отражения остаточной стоимости основных средств в бухгалтерском балансе;

Б) выбранные способы начисления амортизации по основным средствам;

В) критерии для начала и окончания начисления амортизации по основным средствам.

5. Методика аудиторской проверки остаточной стоимости основных средств в бухгалтерском балансе на отчетную дату включает:

А) проведение встречной проверки расчетов с контрагентами аудируемого лица;

Б) сопоставление данных итоговых бухгалтерских регистров и показателя бухгалтерского баланса;

В) проверку надлежащего оформления актов о приеме-передачи объектов основных средств.

6. При проверке сумм недостач, выявленных в ходе инвентаризации объектов основных средств, аудитору следует проверить их отражение:

А) в составе расчетов с персоналом или в составе прочих расходов;

Б) в составе коммерческих расходов;

В) в составе расходов по обычным видам деятельности.

7. Аудит нематериальных активов и расходов на НИОКР

1. Цель, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки нематериальных активов и расходов на научно-исследовательские и опытно конструкторские работы (НИОКР).

2. Аудиторские процедуры проверки нематериальных активов и расходов на НИОКР.

3. Типичные нарушения при аудите нематериальных активов и расходов на НИОКР.

Цель, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки нематериальных активов и расходов на научно-исследовательские и опытно конструкторские работы (НИОКР)

Целью аудита НМА и расходов на НИОКР является формирование мнения о достоверности отражения нематериальных активов и расходов на НИОКР в бухгалтерской отчетности аудируемого лица и установления соответствия применяемой им методики учета требованиям законодательства РФ о бухгалтерском учете и принятой учетной политики.

Задачами аудита нематериальных активов и расходов на НИОКР являются:

1. Оценка системы внутреннего контроля аудируемого лица в части сохранности и эксплуатации объектов нематериальных активов и расходов на НИОКР.

2. Проверка правильности классификации объектов нематериальных активов и расходов на НИОКР.

3. Проверка правильности оформления и отражения в учете операций по начислению амортизации объектов нематериальных активов и расходов на НИОКР, а также их списанию и выбытию.

4. Подтверждение итогов изменения стоимости нематериальных активов.

Нормативные правовые акты:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 4 : Федер. закон РФ от 18.12.2006 г. № 230-ФЗ.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : утв. Федер. законом РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007), утвержденное Приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденное Приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.

Источники аудита нематериальных активов и расходов на НИОКР:

1. Приказ об учетной политике.

2. Документы, подтверждающие права на объекты нематериальных активов: договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средства индивидуализации, лицензионные и авторские договоры, договоры о передаче ноу-хау, договоры о выполнении НИОКР, договоры на создание произведений, охранные и регистрационные документы, учредительные документы, договоры продажи предприятия и др.

3. Первичная документация по учету операций с нематериальных активов (например, карточка учета нематериальных активов), акт о приеме-передаче нематериальных активов, акт о списании нематериальных активов и др.

4. Инвентаризационные документы (инвентаризационные ведомости, сличительные ведомости, приказ о назначении постоянно действующей инвентаризационной комиссии, приказ о создании комиссии по оценке и списанию с баланса нематериальных активов).

5. Регистры по счетам 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 08 «Вложения во внеоборотные активы» (ОСВ, Главная книга, карточки счетов и др.).

6. Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

7. Регистры налогового учета, книги покупок и продаж, налоговые декларации и расчеты и др.

Аудиторские процедуры проверки нематериальных активов и расходов на НИОКР

Как и в предыдущих случаях, проверка нематериальных активов и расходов на НИОКР начинается с выявления факторов риска возникновения ошибок на данном участке бухгалтерского учета и оценки системы внутреннего контроля аудируемого лица в отношении данного объекта.

Оценка рисков и СВК при проверке нематериальных активов и расходов на НИОКР

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска при аудиторской проверке нематериальных активов и расходов на НИОКР можно отнести:

- ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах;
- в составе нематериальных активов присутствует деловая репутация;
- производилась переоценка нематериальных активов;

- активы, полученные в качестве вклада в уставный капитал, полученные по договору, предусматривающему оплату неденежными средствами, полученные по договору дарения;
- присутствуют НИОКР не давшие положительного результата;
- организация прекратила использовать результаты НИОКР;
- имеют место нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования;
- организация имеет в пользовании нематериальных активов, принадлежащие третьим лицам;
- организация проводит проверку на обесценение нематериальных активов и др.

При оценке СВК в отношении основных средств аудируемого лица положительными факторами являются:

- регламентация процедур приобретения, списания, продажи активов;
- контроль за соответствием применяемых форм первичных документов утвержденным в учетной политике, наличием обязательных реквизитов в документах, подписей должностных лиц и исполнителей, печатей в установленных случаях;
- автоматическая обработка данных по разделу учета;
- проведение инвентаризации и контроль за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете и др.

Далее рассмотрим аудиторские процедуры в отношении нематериальных активов и расходов на НИОКР (табл. 8).

Таблица 8

Примерный план аудиторской проверки нематериальных активов и расходов на НИОКР

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
1.	Изучить методы учета нематериальных активов и НИОКР, закрепленные в учетной политике	Инспектирование
2.	Изучить результаты аудита за предыдущий период (при наличии)	Инспектирование
3.	Сравнить остатки по счетам учета ежемесячно в течение проверяемого периода и изучить причины существенных или неожиданных колебаний	Аналитическая процедура
4.	Запросить информацию о НИОКР, не давших положительного результата, или о прекращении использования результатов НИОКР	Запрос
5.	Запросить информацию о нематериальных активах с неопределенным сроком полезного использования	Запрос
6.	Запросить информацию о предоставляемых организацией кому-либо правах на использование объектов нематериальных активов, либо имеющихся в пользовании нематериальных активов, принадлежащих третьим лицам	Запрос

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
7.	Изучить принадлежащие организации патенты, свидетельства, документы на результаты интеллектуальной деятельности или средства индивидуализации и иные документы, подтверждающие существование и права организации на нематериальные активы и НИОКР	Инспектирование
8.	Проверить правильность формирования первоначальной (восстановительной) стоимости нематериальных активов / правильность формирования расходов на НИОКР	Пересчет
9.	Проверить правильность определения срока полезного использования и начисления амортизации по объектам нематериальных активов	Пересчет
10.	Сравнить остаток нематериальных активов и НИОКР на конец проверяемого периода с аналогичными показателями на предыдущие отчетные даты. При наличии существенных колебаний выяснить причины отклонений.	Аналитическая процедура
11.	Изучить порядок проведения инвентаризации и средства контроля за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете	Инспектирование
12.	Сверить результаты инвентаризации с данными бухгалтерского учета	Инспектирование

Типичные нарушения при аудите нематериальных активов и расходов на НИОКР

К возможным нарушениям на данном участке можно отнести:

1. Нарушения при принятии к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериальных активов.
2. Признание нематериальным активом объекта, который таковым не является.
3. Первоначальная стоимость нематериальных активов сформирована неверно.
4. Нарушения порядка переоценки объектов нематериальных активов.
5. Нарушение порядка и способов начисления амортизации по объектам нематериальных активов.
6. Нарушение порядка определения СПИ по объектам нематериальных активов.
7. Нарушение порядка списания объектов нематериальных активов.
8. Нарушения при отражении в учете операций по предоставлению права использования нематериальных активов.
9. Нарушения при принятии к бухгалтерскому учету расходов по НИОКР.
10. Нарушения при определении и подтверждении состава расходов на НИОКР.
11. Нарушение при списании расходов на НИОКР, включая сроки списания.

Вопросы для проверки

1. Что является целью аудиторской проверки нематериальных активов и расходов на НИОКР?
2. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке нематериальных активов и расходов на НИОКР?
3. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?
4. Каковы источники аудиторской проверки нематериальных активов и расходов на НИОКР?
5. Как интерпретируются предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности в отношении нематериальных активов и расходов на НИОКР?
6. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки нематериальных активов и расходов на НИОКР?
7. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке нематериальных активов и расходов на НИОКР.

Тесты для проверки

1. При проверке списания НИОКР аудитору следует убедиться в том, что:
 - А) величина НИОКР погашается посредством начисления амортизации согласно выбранному в учетной политике способу на основании ПБУ 14/2007;
 - Б) расходы на НИОКР списываются согласно выбранному в учетной политике способу на основании ПБУ 17/02;
 - В) расходы на НИОКР списываются единовременно в том периоде, в котором они были произведены.
2. При проверке сумм начисленной амортизации по нематериальным активам, аудитору следует убедиться в том, что:
 - А) по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется;
 - Б) по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация начисляется в течение 5 лет;
 - В) по нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация начисляется в течение 20 лет.
3. При проверке признания в учете расходов по НИОКР, аудитору следует подтвердить бухгалтерские записи:
 - А) приходными ордерами;
 - Б) актами приемки выполненных работ;
 - В) расчетно-платежными ведомостями.
4. При проверке операций по списанию нематериальных активов с учета, аудитору следует убедиться в том, что:
 - А) доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты в качестве прочих доходов и расходов;

Б) доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на издержки производства;

В) доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовые результаты в качестве доходов и расходов от обычных видов деятельности.

7. При проверке излишков, выявленных в ходе инвентаризации объектов основных средств, аудитору следует проверить их отражение:

А) в составе доходов от обычных видов деятельности;

Б) в составе прочих доходов;

В) на счетах добавочного капитала.

8. Аудит состояния расчетов

1. Аудиторская проверка расчетов с персоналом по оплате труда.
2. Аудиторская проверка расчетов с подотчетными лицами.
3. Аудиторская проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками.
4. Аудиторская проверка расчетов по кредитам и займам.

Аудиторская проверка расчетов с персоналом по оплате труда

Целью аудита расчетов с персоналом по оплате труда является формирование мнения о степени достоверности отражения в бухгалтерском учете порядка начисления и размера выплат заработной платы сотрудникам аудируемого лица в соответствии с законодательством РФ и принятыми аудируемым лицом организационно-распорядительными документами.

Задачами аудита расчетов с персоналом по оплате труда являются:

1. Проверка соблюдения требования ТК РФ по организации трудовых отношений.
2. Проверка правильности начисления заработной платы.
3. Проверка удержания из заработной платы сотрудников организации, а также расчетов с сотрудниками по прочим операциям.
4. Проверка правильности отнесения расходов на оплату труда в себестоимость продукции.

Нормативные правовые акты:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : утв. Федер. законом РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
2. Семейный кодекс Российской Федерации : утв. Федер. законом РФ от 29.12.1995 г. № 223-ФЗ.
3. Трудовой кодекс Российской Федерации : утв. Федер. законом РФ от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ.
4. Федеральный закон «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям» от 19.02.1993 г. № 4520-1.
5. Федеральный закон «О минимальном размере оплаты труда» от 06.04.2015 г. № 82-ФЗ.
6. Федеральный закон «Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29.12.2006 г. № 255-ФЗ.
7. Постановление Правительства РФ «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» от 24.12.2007 г. № 922.
8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.
9. Приказ МФ РФ «О формах бухгалтерской отчетности» от 22.07.2010 г. № 66-н.

Источники аудита расчетов с персоналом по оплате труда:

1. Штатное расписание.
2. Коллективный договор.
3. Положение о премировании.
4. Трудовые договоры и договоры гражданско-правового характера.
5. Личные карточки работников.
6. Приказы о приеме на работу, отпуске, увольнении и др.
7. Табели учета рабочего времени.
8. Наряды.
9. Расчетные, расчетно-платежные, платежные ведомости.
10. Лицевые счета и налоговые карточки.
11. Бухгалтерские регистры по счетам 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами».
12. Бухгалтерский баланс, пояснения к бухгалтерскому балансу.

Требования в области организации трудовых отношений и учета оплаты труда:

1. Требования к организации трудовых отношений:
 - требование к установлению систем оплаты труда во внутренних локальных нормативных актах;
 - требования к оформлению трудовых отношений и подписанию трудового договора с сотрудником;
 - требования к оформлению трудовых отношений организационно-распорядительной документацией;
 - требования к соблюдению порядка увольнения и расторжения трудового договора.
2. Требования к учету заработной платы:
 - требования к соблюдению МРОТ;
 - требования к оформлению и включению сумм начисленной оплаты труда в соответствующие виды расходов;
 - требования к надлежащему исчислению и оформлению сумм доплат и надбавок к заработной плате;
 - требования к начислению страховых взносов с сумм оплаты труда;
 - требования к надлежащему оформлению и исчислению сумм отпускных и пособия по временной нетрудоспособности;
 - требования по сохранению среднего заработка в случаях, определенных законодательством (во время командировки, при сокращении штатов и др.);
 - требования к порядку и форме выдачи заработной платы.
3. Требования к учету удержаний из заработной платы:
 - требования к правильности расчета НДФЛ и удержаний по исполнительным листам;

- требования к максимально возможному размеру удержаний из заработной платы;
- требования к оформлению удержаний по инициативе организации и по заявлению работника.

Оценка факторов риска и СВК

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска при аудиторской проверке расчетов с персоналом по оплате труда можно отнести:

- ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах;
- выплаты по сдельной оплате труда;
- значительную долю расходов на оплату труда составляют премии, иные надбавки, выплаты не производственного характера, выплаты, рассчитываемые по средней заработной плате;
- предусмотрены премии за достижение каких-либо конкретных показателей (например, при выполнении плана на 100 % или выполнение объема и пр.);
- предусмотрены выплаты премий по итогам года, иные вознаграждения за проверяемый год, выплачиваемые в следующем году;
- имеется обязательство по оплате предстоящих неиспользованных отпусков работников и др.

Далее рассмотрим аудиторские процедуры в отношении проверки расчетов с персоналом по оплате труда (табл. 9).

Таблица 9

Примерный план аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
1.	Изучить результаты аудита за предыдущий период (при наличии)	Инспектирование
2.	Изучить структуру расходов на оплату труда	Инспектирование
3.	Изучить учетные записи по счетам учета расходов на оплату труда на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок	Инспектирование
4.	Изучить условия трудовых отношений (трудовые договоры, коллективный договор, положение о премировании и т.д.)	Инспектирование
5.	Сравнить ежемесячные показатели расходов на оплату труда в течение проверяемого периода и изучить причины существенных или неожиданных колебаний	Аналитическая процедура
6.	Изучить систему документооборота по заработной плате, проверить, что расходы на оплату труда обоснованы и документально подтверждены	Инспектирование

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
7.	Изучить учетные записи, первичные документы, трудовые договоры для подтверждения того, что начисления по оплате труда правильно рассчитаны, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета, обоснованы и документально подтверждены для целей налогового учета	Инспектирование
8.	Сопоставить соотношение суммы расходов на оплату труда к средней численности работников за проверяемый период с аналогичными показателями за прошлые периоды. При наличии существенных расхождений выяснить причины отклонений	Аналитическая процедура

Типичные нарушения при расчетах с персоналом по оплате труда:

1. Отсутствие трудовых договоров, коллективных договоров, правил внутреннего распорядка.
2. Не утверждены положения об отделах, должностные инструкции.
3. При выплате заработной платы за соответствующий период работодатель не извещает в письменной форме о ее составных частях, размерах и основаниях произведенных удержаний, а также об общей сумме подлежащей выплате.
4. Отсутствие заявлений работников о предоставлении им льгот по НДФЛ.
5. Начисление доплат, надбавок и иных выплат работникам, не указанных во внутренних локальных актах и трудовых договорах.
6. Необоснованное списание на себестоимость продукции для целей налогообложения расходов на обучение, подготовку и переподготовку кадров.
7. Не соблюдается ограничение размера удержаний из заработной платы.
8. Отсутствие резерва по отпускным и др.

Аудиторская проверка расчетов с подотчетными лицами

Целью аудита расчетов с подотчетными лицами является формирование мнения о достоверности отражения состояния расчетов с подотчетными лицами в бухгалтерской отчетности аудируемого лица, соответствии их законодательству РФ и внутренним организационно-распорядительным документам аудируемого лица.

Задачами аудита расчетов с подотчетными лицами являются:

1. Проверка соблюдения расчетной дисциплины в отношениях с подотчетными лицами.
2. Проверка документального подтверждения расчетных операций.
3. Проверка организации аналитического учета расчетных операций по каждому работнику, по каждой сумме, выданной под отчет.
4. Сверка данных аналитического и синтетического учета по счетам расчетов.

5. Проверка организации синтетического учета в соответствии с рабочим планом счетов и сверка его данных с данными, представленными в бухгалтерском балансе.

6. Проверка инвентаризационной работы, подтверждение достоверности остатков по счетам учета расчетов с подотчетными лицами.

Нормативные правовые акты:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : утв. Федер. законом РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.

2. Указание Банка России «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» от 11.03.2014 г. № 3210-У.

3. Положение об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденное Постановлением Правительства Российской Федерации от 13.10.2008 г. № 749.

4. Приказ «О формах бухгалтерской отчетности» от 22.07.2010 г. № 66-н.

5. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.

Источники аудита расчетов с подотчетными лицами:

1. Список подотчетных лиц аудируемого лица.

2. Приказ о сроках предоставления отчетов подотчетными лицами.

3. Приказы о направлениях работников в командировку.

4. Авансовые отчеты и подтверждающие расходы документы.

5. Сметы представительских расходов и приказы на их утверждение.

6. Регистры по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

7. Бухгалтерский баланс.

Оценка факторов риска и СВК

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска при аудиторской проверке расчетов с подотчетными лицами можно отнести:

- ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах;
- значительные суммы, выдаваемые в подотчет в конце дня;
- выдача значительных сумм в подотчет определенным сотрудникам;
- отсутствие распорядительной документации в части установления перечня лиц, имеющих право получать денежные средства под отчет, и др.

При оценке СВК аудируемого лица положительными факторами являются:

- проведение инвентаризации задолженности и контроль за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете;
- наличие процедур по контролю за сроками погашения задолженности;
- автоматическая обработка данных по разделу учета и др.

Далее рассмотрим аудиторские процедуры в отношении проверки расчетов с подотчетными лицами (табл. 10).

Таблица 10

Примерный план аудита расчетов с подотчетными лицами

Перечень процедур	Документы, подлежащие проверке
1. Оценка системы внутреннего контроля при проведении операций с денежными средствами и расчетов с подотчетными лицами	
1.1. Проверка наличия внутренних нормативных документов организации, регламентирующих порядок оформления расчетов с подотчетными лицами, а также порядок проверки авансовых отчетов и контроля дебиторской задолженности по расчетам	Учетная политика График документооборота Положение по работе с дебиторской задолженностью Приказы по организации должностные инструкции работников, занимающихся отражением дебиторской задолженности
1.2. Проверка закрепления материальной ответственности кассира организации (при расчетах с подотчетными лицами наличными денежными средствами)	Договор о полной материальной ответственности Приказы о замещении кассира в период отпуска, болезни
1.3. Проверка утверждения: – списка подотчетных лиц; – размера подотчетных сумм, размера суточных и возмещения расходов на проезд, проживание в командировках и командировочных сумм	Приказы по организации
2. Проверка соблюдения требований учетной политики, иных локальных и нормативно-правовых актов, регулирующих ведение бухгалтерского учета и расчетов с подотчетными лицами	
2.1. Оценка ведения аналитического учета расчетов с подотчетными лицами	Оборотно-сальдовая ведомость по счету
2.2. Проверка оформления расходных и приходных кассовых ордеров по расчетам с подотчетными лицами и их отражения в бухгалтерском учете	Основания для выдачи денежных средств под отчет Кассовые документы
2.3. Проверка оформления авансовых отчетов и приложений к ним: – полнота заполнения реквизитов документа (в том числе дата, сумма, подпись); – соответствие требованиям Налогового кодекса РФ в части применения вычета по НДС и в части признания в качестве расходов по налогу на прибыль; – корректность отражения в бухгалтерском учете, в том числе корректность расчета суточных, оплаты работы в выходные/праздничные дни	Авансовые отчеты Приложения к авансовым отчетам (товарные чеки, билеты, акты, служебные записки сотрудников, счета поставщиков, приказы о направлении в командировку и служебные задания и т.п.)

Перечень процедур	Документы, подлежащие проверке
2.4. Проверка оформления представительских расходов в соответствии с НК РФ	Приказ о мероприятии Сметы, отчеты о представительских расходах
3. Оценка корректности и полноты исправления данных бухгалтерской отчетности по результатам ранее проведенной аудиторской проверки	Оборотно-сальдовая ведомость по счетам

Типичные нарушения при отражении операций с подотчетными лицами:

1. Несоответствие порядка выдачи подотчетных сумм законодательству РФ.
2. Несоблюдения норм возмещения командировочных расходов, установленных в локальных актах организации.
3. Отсутствие организационно-распорядительной документации.
4. Несоблюдение порядка удержания НДФЛ с сумм, превышающих суточные по нормам законодательства РФ.
5. Несоответствие даты составления бухгалтерских записей дате утверждения авансового отчета руководителем организации.
6. Некорректные записи и др.

Аудиторская проверка расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками

Целью аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками является формирование мнения о достоверности отражения дебиторской и кредиторской задолженности в соответствии с законодательством РФ и условиями заключенных договоров с контрагентами.

Задачами аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками являются:

1. Проверка состояния внутреннего контроля учета расчетов.
2. Проверка наличия договоров поставки товаров, продукции, подрядных договоров, договоров оказания услуг.
3. Оценка соблюдения договорной и платежной дисциплины;
4. Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности.
5. Сверка данных аналитического и синтетического учета по счетам расчетов.
6. Проверка организации синтетического учета в соответствии с рабочим планом счетов и сверка его данных с данными, представленными в бухгалтерском балансе.
7. Проверка инвентаризационной работы, подтверждение достоверности остатков по счетам учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками.

Нормативные правовые акты:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : Федер. закон РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.

4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

6. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности» от 22.07.2010 г. № 66-н.

7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.

Источники аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками:

1. Договоры поставки продукции, товаров (выполнения работ, оказания услуг).

2. Накладные, универсальные передаточные документы (УПД), счета-фактуры.

3. Книги покупок, книги продаж.

4. Акты сверок.

5. Акты о зачете взаимных требований.

6. Претензии.

7. Регистры по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 63 «Резервы по сомнительным долгам».

8. Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и др.

Оценка факторов риска и СВК

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска при аудиторской проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками можно отнести:

– ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах;

– наличие дебиторская и (или) кредиторской задолженности в иностранной валюте (или в у.е.);

– наличие беспроцентных займов, векселей;

– наличие дебиторской и (или) кредиторской задолженности взаимозависимых и аффилированных лиц;

– наличие дебиторской задолженности, полученной под уступку денежного требования;

– наличие дебиторской задолженности по счету 76.3 «Расчеты по претензиям»;

- наличие дебиторской и (или) кредиторской задолженности, которая не погашается длительное время;
- погашение задолженности путем зачета взаимных требований, уступки права требования;
- необычные (специфические) операции по учету дебиторской и (или) кредиторской задолженности и др.

При оценке СВК аудируемого лица положительными факторами являются:

- регулярные сверки расчетов с контрагентами;
- проведение инвентаризации задолженности и контроль за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете;
- наличие процедур по контролю за сроками погашения задолженности;
- санкционирование (утверждение) требований на оплату вышестоящим уполномоченным лицом независимо от суммы платежа;
- ведется претензионная работа, существуют случаи обращения в суд с иском о взыскании суммы просроченной дебиторской задолженности;
- составление договоров с контрагентами осуществляет юридическая служба;
- автоматическая обработка данных по разделу учета и др.

Рассмотрим аудиторские процедуры в отношении проверки дебиторской задолженности в целом (табл. 11).

Таблица 11

Примерный план аудита дебиторской задолженности

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
1.	Изучить методы учета дебиторской задолженности, закрепленные в учетной политике	Инспектирование
2.	Изучить результаты аудита за предыдущий период (при наличии)	Инспектирование
3.	Изучить структуру статьи бухгалтерского баланса «Дебиторская задолженность»	Инспектирование
4.	Изучить учетные записи по счетам учета дебиторской задолженности на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок	Инспектирование
5.	Проанализировать наличие факторов для признания дебиторской задолженности сомнительной	Инспектирование
6.	Проанализировать динамику оборачиваемости дебиторской задолженности в течение проверяемого периода	Аналитическая процедура
7.	Проверить обоснованность, оценку и документальное оформление дебиторской задолженности покупателей и заказчиков (если сумма составляет значительную долю дебиторской задолженности)	Инспектирование
8.	Проверить обоснованность, оценку и документальное оформление авансов, выданных поставщикам и подрядчикам (если сумма составляет значительную долю дебиторской задолженности)	Инспектирование

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
9.	Проверить обоснованность, оценку и документальное оформление дебиторской задолженности прочих дебиторов (если сумма составляет значительную долю дебиторской задолженности)	Инспектирование
10.	В зависимости от срока погашения проверить классификацию дебиторской задолженности на долгосрочную и краткосрочную	Инспектирование
11.	Убедиться, что зачет авансов полученных и дебиторской задолженности произведен в полном объеме	Инспектирование
12.	Проверить обоснованность создания и документальное оформление резерва по сомнительным долгам	Инспектирование
13.	Получить внешние подтверждения контрагентов по остаткам дебиторской задолженности на конец отчетного периода	Внешнее подтверждение
14.	Сверить данные актов сверки с покупателями и заказчиками с данными бухгалтерского учета	Инспектирование
15.	Сверить результаты инвентаризации дебиторской задолженности с данными бухгалтерского учета	Инспектирование
16.	Сравнить остаток дебиторской задолженности на конец проверяемого периода с аналогичными показателями на предыдущие отчетные даты. При наличии существенных колебаний выяснить причины отклонений.	Аналитическая процедура

Далее рассмотрим аудиторские процедуры в отношении проверки кредиторской задолженности в целом (табл. 12).

Таблица 12

Примерный план аудита кредиторской задолженности

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
1.	Изучить методы учета кредиторской задолженности, закрепленные в учетной политике	Инспектирование
2.	Изучить результаты аудита за предыдущий период (при наличии)	Инспектирование
3.	Изучить структуру статьи бухгалтерского баланса «Кредиторская задолженность»	Инспектирование
4.	Изучить учетные записи по счетам учета кредиторской задолженности на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок	Инспектирование
5.	Проверить обоснованность, оценку и документальное оформление кредиторской задолженности перед поставщиками и подрядчиками	Инспектирование
6.	Проверить обоснованность, оценку и документальное оформление кредиторской задолженности по авансам, полученным от покупателей и заказчиков	Инспектирование
7.	Проверить обоснованность, оценку и документальное оформление кредиторской задолженности по оплате труда	Инспектирование

№ п/п	Процедуры проверки	Характер процедуры
8.	Проверить обоснованность, оценку и документальное оформление кредиторской задолженности по уплате налогов и сборов	Инспектирование
9.	Проверить обоснованность, оценку и документальное оформление кредиторской задолженности прочих кредиторов	Инспектирование
10.	В зависимости от срока погашения проверить классификацию кредиторской задолженности на долгосрочную и краткосрочную	Инспектирование
11.	Убедиться, что зачет авансов выданных и кредиторской задолженности произведен в полном объеме	Инспектирование
12.	Получить внешние подтверждения контрагентов по остаткам кредиторской задолженности на конец отчетного периода	Внешнее подтверждение
13.	Сверить данные актов сверки с поставщиками и подрядчиками с данными бухгалтерского учета (в том числе в части авансов полученных)	Инспектирование
14.	Сверить результаты инвентаризации кредиторской задолженности с данными бухгалтерского учета	Инспектирование
15.	Сравнить остаток кредиторской задолженности на конец проверяемого периода с аналогичными показателями на предыдущие отчетные даты. При наличии существенных колебаний выявить причины отклонений	Аналитическая процедура

Типичные нарушения при расчетах с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками:

1. Отсутствие договоров.
2. Отсутствие первичных документов.
3. Недостоверность аналитического учета.
4. Формальное проведение инвентаризации расчетов.
5. Несоблюдение порядка оформления и предъявления претензий поставщикам по договорам.
6. Пересчет сумм авансов, полученных в иностранной валюте на дату составления бухгалтерской отчетности.
7. Не создается резерв по сомнительным долгам, в частности по безнадежным беспроцентным займам.
8. Свернутое отражение дебиторской и кредиторской задолженности.
9. Неверная классификация авансов в составе оборотных активов.

Аудиторская проверка расчетов по кредитам и займам

Целью аудита расчетов по кредитам и займам является формирование мнения о достоверности отражения задолженности по кредитам и займам в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Задачами аудита расчетов по кредитам и займам являются:

1. Оценка состояния внутреннего контроля учета кредитов и займов.
2. Оценка реальности и задокументированности кредитов и займов.

3. Проверка обоснованности получения кредитов и займов.
4. Проверка целевого использования кредитов и займов, полноты и своевременности их погашения.
5. Проверка расчета и уплаты процентов по кредитам и займам.

Нормативные правовые акты:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : утв. Федер. законом РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.
4. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат по кредитам и займам» (ПБУ 15/08), утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н.
7. Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности» от 22.07.2010 г. № 66-н.
8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.

Источники аудита расчетов по кредитам и займам:

1. Договоры займа, кредитные договоры, дополнительные соглашения к кредитным договорам.
2. Договоры залога.
3. Бухгалтерские справки по расчету процентов.
4. Платежные поручения, выписки банка.
5. Расходные и приходные кассовые ордера.
6. Регистры по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».
7. Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, пояснения к ним.

Оценка факторов риска и СВК

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска при аудиторской проверке расчетов по кредитам и займам можно отнести:

- ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах;
- заимствования у некредитных организаций и (или) физических лиц;
- заемные средства, привлеченные путем выпуска облигаций;
- заемные средства, привлеченные путем выпуска собственного векселя;

- заемные средства, полученные в иностранной валюте (или в у.е.);
 - заемные средства, полученные по договору товарного или коммерческого кредита;
 - заемные средства, полученные для строительства (приобретения) инвестиционного актива;
 - кредитные договоры или договоры займов имеющие обеспечения в виде залогов, поручительств;
 - просроченная задолженность по договорам кредитов и займов и др.
- При оценке СВК аудируемого лица положительными факторами являются:
- регулярные сверки расчетов с контрагентами;
 - проведение инвентаризации заемных обязательств и контроль за отражением результатов инвентаризации в бухгалтерском учете;
 - процедуры по контролю за сроками погашения заемных обязательств;
 - забалансовый учет обеспечений обязательств выданных;
 - заключение кредитных договоров (договоров займа) сопровождается юридическая служба;
 - разработанный и утвержденный алгоритм расчета процентов по заемным обязательствам;
 - автоматическая обработка данных по разделу учета и др.
- Далее рассмотрим аудиторские процедуры в отношении проверки кредиторской задолженности в целом (табл. 13).

Таблица 13

Примерный план аудита заемных средств

№ п/п	Цель процедур	Характер процедуры
1.	Изучить методы учета заемных средств, закрепленные в учетной политике	Инспектирование
2.	Изучить результаты аудита за предыдущий период (при наличии)	Инспектирование
3.	Изучить структуру статей бухгалтерского баланса «Заемные средства» (долгосрочные и краткосрочные)	Инспектирование
4.	Изучить учетные записи по счетам учета кредитов и займов на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок	Инспектирование
5.	Изучить договоры кредитов и займов на предмет необычных условий договоров	Инспектирование
6.	Изучить наличие и характер связей между проверяемой организацией и ее кредиторами (займодавцами)	Инспектирование
7.	Изучить документы, подтверждающие, что заемные обязательства существуют, принадлежат организации, оценены и отражены в учете надлежащим образом, своевременно и в соответствующих суммах	Инспектирование

№ п/п	Цель процедур	Характер процедуры
8.	Изучить документы, подтверждающие классификацию займов и кредитов в зависимости от их срока обращения на долгосрочные и краткосрочные	Инспектирование
9.	Провести пересчет сумм начисленных процентов по полученным кредитам и займам для целей бухгалтерского учета и налогообложения прибыли	Инспектирование
10.	Получить внешние подтверждения задолженности кредиторов по договорам кредитов и займов в части основного долга и начисленных процентов по состоянию на конец отчетного периода	Внешнее подтверждение
11.	Сверить данные актов сверки по заемным обязательствам, в том числе начисленным процентам, и данные бухгалтерского учета по состоянию на конец проверяемого периода	Инспектирование
12.	Сверить результаты инвентаризации заемных средств с данными бухгалтерского учета	Инспектирование
13.	Сравнить остаток заемных средств на конец проверяемого периода с аналогичными показателями на предыдущие отчетные даты. При наличии существенных колебаний выяснить причины отклонений.	Аналитическая процедура
14.	Проверить наличие событий после отчетной даты, связанных с погашением/непогашением заемных средств	Инспектирование

Типичные нарушения при расчетах по кредитам и займам:

1. Нереальность полученных займов.
2. Нецелевое использование полученных кредитов и займов.
3. Неверный расчет и включение процентов.
4. Неправильное отнесение затрат по полученным займам и кредитам к отчетным периодам.
5. Неверная классификация задолженности по заемным средствам до окончания погашения которых осталось менее 12 месяцев.
6. Нераскрытие в пояснения к отчетности информации о суммах займов (кредитов), недополученных по сравнению с условиями договора займа (кредитного договора) и др.

Вопросы для проверки

1. Что является целью аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда?
2. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке расчетов с персоналом по оплате труда?
3. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?
4. Каковы источники аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда?

5. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда?

7. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке расчетов с персоналом по оплате труда.

8. Что является целью аудиторской проверки расчетов с подотчетными лицами?

9. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке расчетов с подотчетными лицами?

10. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?

11. Каковы источники аудиторской проверки расчетов с подотчетными лицами?

12. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки расчетов с подотчетными лицами?

13. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке расчетов с подотчетными лицами.

14. Что является целью аудиторской проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками?

15. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками?

16. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?

17. Каковы источники аудиторской проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками?

18. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками?

19. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками.

20. Что является целью аудиторской проверки расчетов по кредитам и займам?

21. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке расчетов по кредитам и займам?

22. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?

23. Каковы источники аудиторской проверки расчетов по кредитам и займам?

24. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки расчетов по кредитам и займам?

25. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке расчетов по кредитам и займам.

Тесты для проверки

1. Организация не может выдавать под отчет денежные средства:

А) лицам, не отчитавшимся по ранее полученным авансам;

- Б) работникам, с которыми заключены договоры подряда;
- В) работникам организации в иностранной валюте.

2. Для проверки налоговой базы при реализации товаров (работ, услуг) при расчете НДС необходимо использовать:

- А) отчет о финансовых результатах и бухгалтерский баланс;
- Б) обороты по счету 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов;
- В) обороты по счету 90 «Продажи» в разрезе субсчетов.

3. Для подтверждения правильности расчета сумм отпускных, аудиторю следует убедиться в том, что:

- А) в расчет были включены только выплаты, предусмотренные в перечне ТК РФ;
- Б) в расчет были включены только выплаты, предусмотренные системой оплаты труда аудируемого лица;
- В) в расчет были включены только выплаты, предусмотренные в перечне ПБУ 10/99 «Расходы организации».

4. При проверке задолженности по краткосрочным кредитам аудиторю следует изучить:

- А) бухгалтерские регистры по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», кредитные договоры, платежные документы по погашению долга и начисленных процентов;
- Б) сопоставление данных итоговых бухгалтерских регистров по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и платежных поручений;
- В) положения учетной политики в части правил начисления процентов и бухгалтерские регистры по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

5. Проверку соблюдения порядка и размеров возмещения расходов, связанных со служебными командировками аудитор осуществляет на основании:

- А) тарифов, установленных Трудовым кодексом РФ;
- Б) порядка, установленного внутренними локальными нормативными документами аудируемого лица;
- В) тарифов, установленных Налоговым кодексом РФ.

6. Проверка полноты отражения выручки от реализации готовой продукции в бухгалтерском учете предполагает встречную проверку:

- А) договоров купли-продажи, накладных на отгрузку и бухгалтерских регистров по счету 91 «Прочие доходы и расходы»;
- Б) выписок банка, платежных поручений и бухгалтерских регистров по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- В) договоров купли-продажи, накладных на отгрузку и бухгалтерских регистров по счету 90 «Продажи».

9. Аудит доходов, расходов и финансовых результатов

1. Цели, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки доходов, расходов и финансовых результатов.

2. Аудиторские процедуры проверки доходов и расходов от обычных видов деятельности.

3. Аудиторские процедуры проверки прочих доходов и расходов и финансовых результатов.

4. Типичные нарушения при аудите доходов, расходов и финансовых результатов.

Цели, задачи, нормативное правовое регулирование, источники аудиторской проверки доходов, расходов и финансовых результатов

Целью аудита доходов, расходов и формирования финансовых результатов – выражение мнения о достоверности показателей в финансовой отчетности по доходам, расходам, финансовым результатам и использовании прибыли, соответствии ведения бухгалтерского учета требованиям действующих нормативных актов и учетной политики.

Задачи аудита доходов, расходов и финансовых результатов:

1. Проверка точности классификации доходов и расходов в бухгалтерском учете и отчетности аудируемого лица.

2. Проверка полноты, своевременности и правильности отражения доходов и расходов в бухгалтерском учете и отчетности аудируемого лица.

3. Проверка правильности формирования конечного финансового результата в бухгалтерском учете и отчетности аудируемого лица.

4. Установление правильности использования прибыли аудируемого лица.

Нормативные правовые акты:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 1 : Федер. закон РФ от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федер. закон РФ 26.01.1996 г. № 14-ФЗ.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 : утв. Федер. законом РФ от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ.

4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденное Приказом Минфина России от 29.07.1998 г. № 34н.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)», утвержденное Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02)», утвержденное Приказом Минфина РФ 19.11.2002 г. № 114н.

9. Приказ «О формах бухгалтерской отчетности» от 22.07.2010 г. № 66-н.

10. План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

11. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 г. № 49.

Источники информации:

1. Договоры купли-продажи, выполнения работ, оказания услуг.

2. Товарные накладные, накладные, акты выполнения работ (оказания услуг), акты приема-передачи, кассовые чеки и отчеты кассира, платежные ведомости, приходные и расходные кассовые ордера, выписки банков с приложением подтверждающих документов и др.

3. Приказы, распоряжения руководства (например, о предоставлении материальной помощи).

4. Протоколы собраний учредителей.

5. Регистры по счетам 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»; 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.

6. Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, пояснения к ним и др.

Аудиторские процедуры проверки доходов и расходов от обычных видов деятельности

В начале необходимо оценить риск возникновения ошибок на данном участке бухгалтерского учета и оценить эффективность функционирования системы внутреннего контроля.

Оценка факторов риска и СВК при проверке доходов от обычных видов деятельности

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска при аудиторской проверке доходов организации от обычных видов деятельности можно отнести:

- ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах;
- осуществление экспортных операций;
- организация имеет географические и (или) операционные особенности деятельности;
- организация участвует в электронной торговле, включая продажи через сеть Интернет и маркетинговую деятельность;

- значительный удельный вес в выручке от реализации составляет доля выручки от аффилированных лиц;
- доходы от оказания посреднических услуг;
- договоры, предусматривающие особенности перехода права собственности, и др.

При оценке СВК аудируемого лица положительными факторами являются:

- контроль за соответствием первичных документов действующему законодательству и внутренним нормативным документам организации;
- проверка юридическим отделом (или иным уполномоченным органом) проектов договоров, подготовленных функциональными службами организации и контрагентами, на соответствие действующему законодательству, внутренним нормативным документам организации, правам и законным интересам организации;
- контроль за порядком выставления счетов, выпиской накладных, составлением актов;
- контроль за своевременным начислением НДС;
- график документооборота, регламентирующий порядок оформления и хранения документов;
- автоматическая обработка данных по разделу учета и др.

Далее рассмотрим примерный план аудита выручки (табл. 14).

Таблица 14

***Примерный план аудита доходов
от обычных видов деятельности (выручки)***

№ п/п	Цель процедур	Вид процедур
1.	Изучить методы учета доходов по обычным видам деятельности, закрепленные в учетной политике	Инспектирование
2.	Изучить результаты аудита за предыдущий период (при наличии)	Инспектирование
3.	Изучить структуру доходов по обычным видам деятельности, отраженных по строке «Выручка» отчета о финансовых результатах	Инспектирование
4.	Изучить учетные записи по счетам учета доходов по обычным видам деятельности на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок	Инспектирование
5.	Изучить договоры с покупателями, заказчиками на предмет необычных условий договоров	Инспектирование
6.	Сравнить ежемесячные показатели доходов по обычным видам деятельности в течение проверяемого периода и изучить причины существенных или неожиданных колебаний	Инспектирование
7.	Сравнить цены на идентичную продукцию, товары, работы, услуги для разных контрагентов	Инспектирование
8.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры с покупателями по операциям реализации товаров (готовой продукции) на внутреннем рынке для подтверждения того, что они фак-	Инспектирование

№ п/п	Цель процедур	Вид процедур
	фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	
9.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры с покупателями по операциям реализации товаров (готовой продукции) на экспорт для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
10.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры с заказчиками по операциям реализации, связанной с выполнением работ и оказанием услуг для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
11.	Получить внешние подтверждения дебиторской задолженности по состоянию на конец отчетного периода, сверить их с учетными данными на конец отчетного периода	Внешнее подтверждение
12.	Сопоставить данные актов сверки с дебиторами с данными бухгалтерского учета дебиторской задолженности покупателей и заказчиков на конец проверяемого периода	Инспектирование
13.	Сравнить доходы по обычным видам деятельности за проверяемый период с аналогичными показателями за прошлые периоды. При наличии существенных колебаний выяснить причины	Аналитическая процедура
14.	Изучить учетные записи и первичные документы, относящиеся к операциям, отраженным в начале проверяемого периода и после проверяемого периода (в начале следующего периода), на предмет правильности отражения операций в соответствующем отчетном периоде	Инспектирование

Оценка факторов риска и СВК при проверке расходов от обычных видов деятельности

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска при аудиторской проверке расходов организации можно отнести:

- ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах;
- организация осуществляет производство товаров с непрерывным циклом;
- организация осуществляет торговлю ценными бумагами или другими финансовыми активами;
- организация является участником строительства (инвестор, застройщик, технический заказчик);
- организация является переработчиком давальческого сырья;

- организация осуществляет производство сельскохозяйственной продукции;
- в проверяемом периоде выручка от реализации товаров (работ, услуг) отсутствует;
- расчеты с поставщиками установлены в условных единицах, иностранной валюте;
- расходы по договорам, по которым предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг);
- в осуществляемых видах деятельности возможен брак в производстве, возвратные отходы;
- имеются вспомогательные производства, общепроизводственные расходы;
- затраты на обслуживающие производства и хозяйства;
- значительную долю расходов составляют затраты на консалтинговые, маркетинговые, юридические, информационные услуги, аутсорсинг;
- значительную долю расходов составляют затраты на рекламу;
- значительную долю расходов составляют расходы на ремонт основных средств;
- имеются виды деятельности, по которым получены доходы, а себестоимость продаж отсутствует и др.

Положительными факторами при оценке СВК в отношении учета расходов организации от обычных видов деятельности являются:

- контроль за соответствием первичных документов действующему законодательству (в том числе наличие обязательных реквизитов, подписей должностных лиц и исполнителей, печатей);
- разработаны и утверждены процедуры текущего контроля за величиной затрат на производство;
- разработаны нормы и нормативы затрат и составлены плановые нормативные калькуляции себестоимости на выпускаемые изделия (при нормативном способе калькулирования);
- закрытие счетов учета затрат (калькулирование затрат) по цехам и видам продукции, работ, услуг производится на основании представленных отчетов о производственных затратах и калькуляций;
- регламентирован порядок учета технологических потерь при производстве и (или) транспортировке, потерь от брака, потерь от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке;
- ограничен круг лиц, имеющих доступ к первичным документам после их оформления;
- график документооборота, регламентирующий порядок оформления и хранения документов;
- автоматическая обработка данных по разделу учета и др.

Далее рассмотрим примерный план аудита выручки (табл. 15).

Примерный план аудита расходов по обычным видам деятельности

№ п/п	Цель процедур	Характер процедур
1.	Изучить методы учета расходов по обычным видам деятельности, закрепленные в учетной политике	Инспектирование
2.	Изучить результаты аудита за предыдущий период (при наличии)	Инспектирование
3.	Изучить структуру расходов по обычным видам деятельности, отраженных по строкам «Себестоимость», «Коммерческие расходы», «Управленческие расходы» отчета о финансовых результатах	Инспектирование
4.	Изучить состав обычных видов деятельности организации	Инспектирование
5.	Изучить учетные записи по счетам учета расходов на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок	Инспектирование
6.	Сопоставить доходы по обычным видам деятельности и себестоимость продаж в разрезе видов деятельности, а также, по возможности, в разрезе договоров	Аналитическая процедура
7.	Сравнить ежемесячные показатели расходов по обычным видам деятельности в течение проверяемого периода и изучить причины существенных или неожиданных колебаний	Аналитическая процедура
8.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по материальным затратам для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета, если удельный вес их значителен	Инспектирование
9.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по расходам на оплату труда для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета, если удельный вес их значителен	Инспектирование
10.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по отчислениям на социальные нужды для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета, если удельный вес их значителен	Инспектирование
11.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по амортизационным затратам для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета, если удельный вес их значителен	Инспектирование
12.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по прочим затратам для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование

№ п/п	Цель процедур	Характер процедур
13.	Сопоставить себестоимость продаж, коммерческие расходы, управленческие расходы за проверяемый период с аналогичными показателями за прошлые периоды. При наличии существенных колебаний выяснить причины	Аналитическая процедура
14.	Изучить учетные записи и первичные документы, относящиеся к операциям, отраженным в начале проверяемого периода и после проверяемого периода (в начале следующего периода), на предмет правильности отражения операций в соответствующем отчетном периоде	Инспектирование
15.	Изучить пояснения к бухгалтерской отчетности для проверки правильности раскрытия расходов по обычным видам по элементам затрат	Инспектирование

Также можно использовать следующий подход для проверки затрат и финансовых результатов, разделив их следующим образом.

Примерный план аудита учета затрат на производство:

1. Изучение организационных и технологических особенностей экономического субъекта.
2. Проверка учетной политики и обоснованности метода учета производственных затрат и калькулирования.
3. Проверка обоснованности и правильности разграничения производственных затрат по отчетным периодам.
4. Проверка организации синтетического и аналитического учета затрат.
5. Проверка правильности формирования затрат в разрезе элементов и статей калькуляции.
6. Проверка правильности формирования и распределения общепроизводственных и общехозяйственных затрат.
7. Проверка учета незавершенного производства.
8. Проверка учета затрат вспомогательного производства из их списания и распределения.
9. Проверка правомерности включения затрат в расходы для целей налогообложения.
10. Контроль раскрытия информации о расходах на производство в отчетности.

Примерный план аудита финансовых результатов:

1. Сопоставление показателей в отчете о финансовых результатах с данными счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».
2. Осуществление сверки данных в регистрах аналитического и синтетического учета.
3. Проверка обоснованности цен и сроков реализации продукции по заключенным договорам.

4. Проверка правильности формирования себестоимости продукции (работ, услуг).
5. Проверка своевременности списания общехозяйственных и коммерческих расходов.
6. Проверка соблюдения учетной политики при осуществлении учета продаж, формировании финансового результата и использовании прибыли.
7. Проверка корректности отражения на счетах прочих доходов и расходов.
8. Соблюдение порядка закрытия финансово-результативных счетов.
9. Проверка правильности определения финансового результата.
10. Проверка корректности распределения прибыли в соответствии с положениями уставных документов.

Аудиторские процедуры проверки прочих доходов и расходов

В начале необходимо оценить риск возникновения ошибок на данном участке бухгалтерского учета и оценить эффективность функционирования системы внутреннего контроля.

Оценка факторов риска и СВК при проверке прочих доходов и расходов

Риск оценивается путем заполнения вопросника в режиме «да/нет» по позициям, предложенным аудитором. При ответе «да» должна быть дана оценка значимости риска, вероятность искажения и его влияния на другие статьи отчетности.

Например, к факторам риска при аудиторской проверке прочих доходов и расходов организации можно отнести:

- ошибки, допущенные в прошлых отчетных периодах;
- доходы/расходы в виде штрафов, пеней, неустоек за неисполнение договоров, возмещения убытков;
- доходы/расходы в виде прибылей/убытков прошлых лет;
- доходы/расходы от списания кредиторской/дебиторской задолженности;
- оценочные обязательства, сформированные за счет прочих расходов (списанные за счет прочих доходов);
- расходы на благотворительность, отдых, иные аналогичные мероприятия и др.

Положительными факторами при оценке СВК в отношении учета прочих расходов организации являются:

- контроль за соответствием первичных документов действующему законодательству (в том числе наличие обязательных реквизитов, подписей должностных лиц и исполнителей, печатей);
- проверка юридическим отделом (или иным уполномоченным органом) проектов договоров, подготовленных функциональными службами организации и контрагентами, на соответствие действующему законодательству, внутренним нормативным документам организации, правам и законным интересам организации;
- разработаны и утверждены процедуры текущего контроля за величиной прочих расходов;

- ограничен круг лиц, имеющих доступ к первичным документам после их оформления;
- график документооборота, регламентирующий порядок оформления и хранения документов;
- автоматическая обработка данных по разделу учета и др.

Примерный план аудита прочих доходов и расходов представлен в табл. 16.

Таблица 16

Примерный план аудита прочих доходов и расходов

№ п/п	Цель процедур	Характер процедур
1.	Изучить методы учета прочих доходов и расходов, закрепленные в учетной политике	Инспектирование
2.	Изучить результаты аудита за предыдущий период (при наличии)	Инспектирование
3.	Изучить структуру прочих доходов и прочих расходов, отраженных по статьям отчета о финансовых результатах, подготовив расшифровку в виде таблицы, содержащей аналитические данные за период	Инспектирование
4.	Изучить учетные записи по счетам учета прочих доходов и прочих расходов на предмет наличия каких-либо особенностей, необычных операций или корректировок	Инспектирование
5.	Сравнить ежемесячные показатели прочих доходов и прочих расходов в течение проверяемого периода и изучить причины существенных или неожиданных колебаний	Аналитическая процедура
6.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по прочим доходам и расходам от выбытия активов для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
7.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по прочим доходам и расходам, связанным со сдачей имущества в аренду (предоставления права на использование нематериальных активов) для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
8.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по прочим доходам и расходам, связанным с изменением оценочных резервов (резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости МПЗ и др.) для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
9.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по прочим доходам и расходам от переоценки финансовых вложений для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование

№ п/п	Цель процедур	Характер процедур
10.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по прочим доходам в виде безвозмездно полученного имущества для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
11.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по прочим доходам от участия в других организациях для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
12.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по начислению процентов к получению для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
13.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по начислению процентов к уплате для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
14.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по прочим доходам и расходам в виде курсовой разницы для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
15.	Изучить учетные записи, первичные документы и договоры по прочим доходам и расходам от продажи (покупки) иностранной валюты для подтверждения того, что они фактически имели место, отражены надлежащим образом, в соответствующем отчетном периоде, на соответствующих счетах бухгалтерского учета	Инспектирование
16.	Сопоставить сумму прочих доходов и прочих расходов (по видам) за проверяемый период с аналогичными показателями за прошлые периоды. При наличии существенных расхождений выяснить причины отклонений	Аналитическая процедура
17.	Изучить учетные записи и первичные документы, относящиеся к операциям, отраженным в начале проверяемого периода и после проверяемого периода (в начале следующего периода), на предмет правильности отражения операций в соответствующем отчетном периоде	Инспектирование

Типичные нарушения при аудите доходов, расходов и финансовых результатов

В учете доходов, расходов и финансовых результатов встречаются следующие *типичные ошибки и нарушения*.

При формировании доходов и расходов от обычных видов деятельности:

1. Неверно классифицированы доходы и расходы по обычным видам деятельности, прочим операциям.
2. Доходы отражены в бухгалтерском учете не в полном объеме, отсутствуют договоры поставок, заказов, акты приема выполненных работ, оказанных услуг.
3. Неверно определены расходы, отсутствуют документы, подтверждающие реальность расходов, либо они оформлены не в соответствии с законодательством РФ.
4. Неверно определен состав прямых и косвенных расходов в бухгалтерском и налоговом учете.
5. Неправильно определена в отчете о финансовых результатах сумма коммерческих, управленческих расходов, временных и постоянных разниц.
6. Отражение в учете расходов, не имеющих документального подтверждения.
7. Списание на расходы затрат, которые должны увеличивать стоимость основных средств.
8. Несоблюдение учетной политики в части учета затрат и их списания и распределения и др.

При отражении прочих доходов и расходов:

1. В финансовой отчетности отсутствуют начисленные суммы процентов к получению/к уплате по предоставленным/полученным займам, кредитам в соответствии с договором займа (кредита).
2. В учете и финансовой отчетности не отражены доходы от участия в других организациях на основании решения о распределении доходов по совместной деятельности.
3. Неверно определены доходы от продажи объектов основных средств, других активов, а также соответствующие им расходы, отсутствуют первичные учетные документы либо они оформлены с нарушениями.
4. Не отражена в составе прочих доходов стоимость активов, полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения.
5. Отсутствует приказ руководителя аудируемого лица о списании дебиторской, кредиторской задолженности.
6. Не отражены в составе прочих доходов и расходов курсовые разницы, не верно определены курсовые разницы.
7. Не сформированы резервы под снижение стоимости материальных ценностей, резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости ценных бумаг, неверно выполнен расчет сумм резервов.
8. Отсутствует решение суда об отказе во взыскании задолженности по недостатке при отсутствии материально ответственных лиц, акта порчи материалов.
9. Отсутствуют документы, подтверждающие факты чрезвычайных обстоятельств, результатов инвентаризации.
10. Арифметические ошибки в отчете о финансовых результатах при заполнении строк в части ПНО, ОНА, ОНО и др.

При формировании и использовании прибыли:

1. Неверно определена налоговая база по налогу на прибыль.
2. Не соответствие суммы чистой прибыли, отраженной в отчете о финансовых результатах, данным по изменению нераспределенной прибыли, отраженным в бухгалтерском балансе.
3. Использование прибыли в течение финансового года без решения собственника на непредусмотренные цели и пр.

Вопросы для проверки

1. Что является целью аудиторской проверки доходов, расходов и финансовых результатов?
2. Какие задачи стоят перед аудитором при проверке доходов, расходов и финансовых результатов?
3. На какие нормативные правовые акты опирается аудитор при проверке данного участка?
4. Каковы источники аудиторской проверки доходов, расходов и финансовых результатов?
5. Какие процедуры могут быть включены в план аудиторской проверки доходов, расходов и финансовых результатов?
7. Перечислите возможные нарушения, выявляемые при аудиторской проверке доходов, расходов и финансовых результатов.

Тесты для проверки

1. При проверке правильности распределения общепроизводственных расходов на затраты текущего месяца аудитору следует:
 - А) произвести пересчет показателей Отчета о финансовых результатах;
 - Б) изучить учетную политику аудируемого лица и бухгалтерские регистры по счетам 20 «Основное производство» и 25 «Общепроизводственные расходы»;
 - В) изучить учетную политику аудируемого лица и бухгалтерские регистры по счетам 20 «Основное производство» и 26 «Общехозяйственные расходы».
2. При проверке правильности учета штрафов, пеней и неустоек за нарушение условий договоров на поставку готовой продукции аудируемым лицом аудитору следует убедиться в том, что:
 - А) штрафы, пени и неустойки отражены в составе расходов на продажу;
 - Б) штрафы, пени и неустойки отражены в составе прочих расходов;
 - В) штрафы, пени и неустойки отражены в составе общехозяйственных расходов.
3. Аудит бухгалтерского учета расходов по статьям калькуляции включает проверку:
 - А) бухгалтерских регистров в соответствии с группировкой, утвержденной ПБУ 10/99 «Расходы организации»;

Б) бухгалтерских регистров в соответствии с группировкой, утвержденной учетной политикой аудируемого лица;

В) бухгалтерских регистров в соответствии с группировкой, утвержденной ФЗ «О бухгалтерском учете».

4. При проверке начисленных сумм процентов по выданным займам аудиторю следует сопоставить:

А) строку «проценты к уплате» Отчета о финансовых результатах и соответствующие бухгалтерские и первичные документы;

Б) строку «прочие расходы» Отчета о финансовых результатах и соответствующие бухгалтерские и первичные документы;

В) строку «проценты к получению» Отчета о финансовых результатах и соответствующие бухгалтерские и первичные документы.

5. Проверка своевременности списания себестоимости реализованной продукции на финансовые результаты в бухгалтерском учете предполагает встречную проверку:

А) счетов-фактур, накладных на отгрузку и бухгалтерских регистров по счету 90 «Продажи»;

Б) договоров купли-продажи, накладных на отгрузку и бухгалтерских регистров по счету 90 «Продажи»;

В) счетов-фактур и бухгалтерских регистров по счету 90 «Продажи».

Список рекомендуемой литературы

Аудит : учеб. для бакалавров / Р.П. Булыга [и др.]. – Москва : Юнити-Дана, 2015. – 431 с. – URL: <http://www.iprbookshop.ru/52440.htm>.

Аудит : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / В.И. Подольский [и др.]. – 6-е изд. – Москва : Юнити-Дана, 2017. – 687 с. – URL: <http://www.iprbookshop.ru/71176.html>.

Миргородская Т.В. Аудит : учеб. пособие / Т.В. Миргородская. – Москва : КноРус, 2021. – 307 с. – (Бакалавриат и магистратура). – URL: <https://book.ru/book/936590>.

Суглобов А.Е. Аудит : учебник / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарылгасова, В.Ю. Савин ; ред.: А.Е. Суглобов. – Москва : Дашков и К°, 2016. – 368 с. – (Учеб. изд. для бакалавров). – Режим доступа: <https://lib.rucont.ru/efd/688897>.

Федоренко И.В. Аудит : учеб. для вузов / И.В. Федоренко, Г.И. Золотарева. – Москва : Инфра-М, 2016. – 272 с.

Юдина Г.А. Основы аудита : учеб. пособие / Г.А. Юдина, М.Н. Черных. – Москва : КноРус, 2021. – 389 с. – (Бакалавриат). – URL: <https://book.ru/book/936622>.

Приложение 1

Фрагмент

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СБОРУ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ДОСТОВЕРНОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(одобрено Советом по аудиторской деятельности
при Минфине России, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г.)

Процедура 0.4: *Тестирование системы внутреннего контроля.*

Источники информации:

- Учетная политика организации;
- Приказы о назначении состава инвентаризационной комиссии и проведении инвентаризации;
- Должностные инструкции;
- Договоры о материальной ответственности;
- Первичные документы, журналы регистрации;
- Результаты осмотра складских помещений;
- Результаты опроса сотрудников организации.

Система внутреннего контроля МПЗ должна охватывать все виды запасов (сырье и материалы, готовую продукцию и товары) и все виды операций с ними (оприходование приобретенных сырья, материалов, товаров для перепродажи, отпуск МПЗ в производство, оприходование готовой продукции, отгрузку товаров и готовой продукции покупателям и т.д.).

Порядок выполнения: Перечень исследуемых вопросов приведен в рабочем документе РД-0.4. В ходе тестирования аудитор проставляет напротив каждого вопроса соответствующий ответ (Да, Нет, Нет ответа), при необходимости сопровождая каждый ответ краткими комментариями.

Рабочий документ РД-0.4

N	Направления и вопросы контроля	Ответы			Примечания
		Да	Нет	Н/О	
1.1.	Защищены ли помещения складов от доступа посторонних лиц? Имеется ли: – охрана – пожарная сигнализация Контролируется ли выдача и вывоз ценностей?				
1.2.	Проводятся ли инвентаризации материальных ценностей (обязательные, плановые, внезапные)?				

N	Направления и вопросы контроля	Ответы			Примечания
		Да	Нет	Н/О	
1.3.	Оформляются ли результаты инвентаризации соответствующими документами (инвентаризационные описи, сличительные ведомости)?				
1.4.	Составляются ли на дату инвентаризации отчеты материально ответственных лиц?				
1.5.	Имеется ли постоянно действующая инвентаризационная комиссия?				
1.6.	Привлекаются ли к ответственности лица, виновные в кражах, хищениях?				
1.7.	Обеспечивается ли ведение сортового количественного аналитического учета на складе?				
1.8.	Заключаются ли договора о материальной ответственности с кладовщиками, заведующими складами и др.?				
1.9.	Материальная ответственность закрепляется за лицами, которые ранее привлекались к ответственности за хищения				
1.10	Бухгалтерский учет ведут лица, не имеющие доступа к материальным ценностям				
1.11	Разработаны ли: должностные инструкции, разграничивающие обязанности и ответственность работников при осуществлении операций с материалами инструкции по хранению, приемке, отпуску материалов Контролируется ли соблюдение этих инструкций?				
2.1.	Применяются ли унифицированные формы первичной документации?				
2.2.	Составляются ли приходные и расходные документы на каждую операцию?				
2.3.	Заполняются ли все обязательные реквизиты?				
2.4.	Документы составляются в день совершения операции?				
2.5.	Все ли машинные документы распечатываются?				
2.6.	Имеются ли образцы заполнения документов, образцы подписей материально ответственных лиц?				
2.7.	Производится ли нумерация первичных документов?				
2.8.	Фиксируются ли документы (счета-фактуры, доверенности) в журналах регистрации?				
2.9.	Производится ли проверка полноты оприходования материалов?				
2.10	Применяется ли система нормирования расхода материалов?				

N	Направления и вопросы контроля	Ответы			Примечания
		Да	Нет	Н/О	
2.11	Утверждается ли сверхнормативный расход администрацией (при использовании нормативов)?				
2.12	Выявляются ли лица, виновные в перерасходе?				
2.13	Произведено ли деление материалов на классификационные группы?				
2.14	Применяется ли система кодирования номенклатуры материалов?				
2.15	Применяются ли при отпуске и приемке материалов измерительные приборы и инструменты?				
3.1	Прикладываются ли первичные документы к отчетам материально ответственных лиц?				
3.2	Сверяются ли данные этих отчетов с данными первичных документов?				
3.3	Производится ли проверка отчетов на арифметическую точность?				
3.4	Применяются ли программы автоматизации бухгалтерского учета материалов?				
3.5	Оговорены ли в учетной политике принципы учета материалов (используемые счета, методы оценки и др.)?				
3.6	Проводится ли регулярная сверка данных ведомостей (10), журналов-ордеров (6,7,10) с Главной книгой (в случае, если учет не автоматизирован)?				
4.1	Организовано ли в организации структурное подразделение для осуществления внутреннего контроля (отдел внутреннего контроля, ревизионная комиссия, служба внутреннего аудита и т.д.)				
4.2	Существует ли утвержденное положение об отделе внутреннего контроля?				
4.3	Имеется ли утвержденная программа, график проведения проверок?				
4.4	Имеются ли акты и другие внутренние документы, отражающие результаты проведенных проверок?				
4.5	Регулярно ли проводятся проверки и соответствует ли их периодичность утвержденным нормативным положениям по организации?				
4.6	Соответствует ли уровень компетентности контролеров объемам и сложности стоящих перед системой внутреннего контроля задач?				

N	Направления и вопросы контроля	Ответы			Примечания
		Да	Нет	Н/О	
4.7	Существует ли распределение обязанностей между контролерами?				
4.8	Оперативно ли вносятся в бухгалтерский учет изменения по результатам деятельности органов внутреннего контроля?				

Результаты тестирования используются при определении уровня риска внутреннего контроля и построении аудиторской выборки.

Приложение 2

Фрагмент

МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО СБОРУ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ ДОСТОВЕРНОСТИ ПОКАЗАТЕЛЕЙ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

(одобрено Советом по аудиторской деятельности
при Минфине России, протокол № 25 от 22 апреля 2004 г.)

Сбор аудиторских доказательств осуществляется путем проведения аудиторских процедур, которые осуществляются в 3 этапа:

1. Процедуры подготовки и планирования аудита.

1.1. Проверка начальных остатков.

1.2. Проверка соответствия остатков аналитического и синтетического учета и бухгалтерской отчетности.

1.3. Оценка применимости выбранной учетной политики организации и анализ правильности и последовательности ее применения.

1.4. Тестирование системы внутреннего контроля.

1.5. Выявление приоритетных направлений проверки исходя из особенностей деятельности организации-клиента.

Завершаются процедуры подготовки и планирования аудита построением аудиторской выборки.

2. Процедуры, выполняемые в ходе проверки по существу.

Процедуры, перечисленные в данном разделе, выполняются отдельно для каждой из групп МПЗ (материалы, тара, готовая продукция, товары).

2.1. Проверка правильности проведения организацией инвентаризации МПЗ и отражения результатов инвентаризации в бухгалтерском учете.

2.2. Наблюдение за проведением инвентаризации, а при невозможности – участие в проведении контрольной выборочной инвентаризации.

2.3. Проверка документального подтверждения прав собственности на МПЗ.

2.4. Анализ документов, подтверждающих обременение прав собственности на МПЗ.

2.5. Анализ движения МПЗ.

2.6. Проверка документального подтверждения операций по движению МПЗ, отраженных в бухгалтерском учете:

2.6.1. Проверка правильности оформления документов.

2.6.2. Проверка полноты документального подтверждения хозяйственных операций.

2.7. Проверка полноты отражения операций с МПЗ в бухгалтерском учете.

2.8. Проверка правильности оценки МПЗ.

2.9. Проверка правильности формирования стоимости МПЗ при их приобретении (изготовлении).

2.10. Проверка правильности оценки МПЗ при их выбытии.

2.11. Проверка правильности отражения операций с МПЗ в бухгалтерском учете.

2.12. Проверка полноты раскрытия информации об МПЗ в бухгалтерской отчетности.

3. Заключительные процедуры.

3.1. Анализ ошибок, выявленных в ходе проверки и их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

3.2. Формирование мнения аудитора о достоверности показателей материально-производственных запасов в бухгалтерской отчетности.

Примечание. Приводимые ниже описания аудиторских процедур являются ориентировочными. Конкретный порядок проведения процедур и их содержание должны определяться исходя из особенностей хозяйственной деятельности проверяемой организации. В частности, может быть целесообразно объединение некоторых процедур. Предлагаемые формы рабочих документов также являются ориентировочными и могут служить основой для самостоятельной разработки форм в соответствии с принятыми внутрифирменными стандартами.

Учебное издание

Путырская Яна Владимировна
Юсупова Галина Валерьевна

Аудит
Учебное пособие

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.
Подписано в пользование 23.06.20.

Научное издательство Байкальского государственного университета.
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.
<http://bgu.ru>.