

Международный консорциум «Электронный университет»

*Московский государственный университет экономики,
статистики и информатики*

Евразийский открытый институт

Е.С. Соколова

З.П. Архарова

Бухгалтерский учет и аудит

Учебно-методический комплекс

Москва, 2009

УДК 657
ББК 65.052
С 594

Соколова Е.С., Архарова З.П.
С 594 **БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ:** учебно-методи-
ческий комплекс. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2009. – 224 с.
ISBN 978-5-374-00161-7

УДК 657
ББК 65.052

© Соколова Е.С., 2009
© Архарова З.П., 2009
© Оформление. Евразийский открытый
институт, 2009
ISBN 978-5-374-00161-7

Содержание

Цели и задачи дисциплины и сфера профессионального использования	5
Раздел 1. Бухгалтерский учет	6
Тема 1. Хозяйственный учет, его сущность и значение ..	6
Тема 2. Принципы и концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике	10
Тема 3. Предмет бухгалтерского учета	17
Тема 4. Метод бухгалтерского учета	22
Тема 5. Формы бухгалтерского учета	32
Тема 6. Учет основных средств и нематериальных активов.....	38
Тема 7. Учет производственных запасов	52
Тема 8. Учет труда и его оплаты	58
Тема 9. Учет готовой продукции и ее реализации	64
Тема 10. Учет денежных, расчетных и кредитных операций.....	68
Тема 11. Учет фондов и финансовых результатов	73
Тема 12. Бухгалтерская (финансовая) отчетность	76
Раздел 2. Аудит	79
Тема 13. Основные понятия аудита и аудиторской деятельности	79
Тема 14. Нормативно-правовое регулирование и организация аудиторской деятельности	85
Тема 15. Международные и отечественные стандарты аудиторской деятельности	89
Тема 16. Технология проведения аудиторских проверок.....	93
	3

Проведение итогового контроля (тест)	110
Вопросы для подготовки к экзаменам	123
Глоссарий	126
Список литературы	128
Практикум по курсу «Бухгалтерский учет».....	130
Практикум по курсу «Аудит»	137

Цель и задачи дисциплины и сфера профессионального использования

Цель преподавания дисциплины «Бухгалтерский учет и аудит» – формирование у студентов фундаментальных знаний по методологии и нормативному регулированию бухгалтерского учета, учетной политике организации и ее основным элементам, методике формирования показателей в системе синтетического, аналитического учета и отчетности – как информационной базы экономического анализа.

Научить студентов основным концепциям аудита, теоретическим основам аудита, общей технологии аудиторских проверок, организации и методов аудита и работ, сопутствующих аудиту.

Для достижения основной цели в процессе преподавания необходимо:

- научить студентов ориентироваться в формах первичной учетной документации;
- научить студентов разрабатывать информационные потоки и документооборот; уметь внедрять формы бухгалтерского учета и видеть перспективы его совершенствования;
- научить студентов использовать на практике методики аудита; самостоятельно применять аудиторские стандарты; самостоятельно проводить аудиторскую проверку экономических субъектов и готовить аудиторские заключения.

Данная дисциплина необходима для использования в профессиональной деятельности бухгалтеров, аудиторов, экспертов, экономистов, менеджеров.

Для изучения данной дисциплины студенту необходимы знания по дисциплинам:

1. Экономическая теория.
2. Маркетинг.
3. Менеджмент.
4. Статистика.
5. Налоги.
6. Право.

Раздел 1. Бухгалтерский учет

Тема 1.

Хозяйственный учет, его сущность и значение

1.1. Понятие хозяйственного учета, его цели и задачи

Хозяйственный учет представляет собой систему наблюдения, сбора, измерения, регистрации и обобщения информации о хозяйственных процессах и составляющих их фактах хозяйственной деятельности с целью управления финансово-хозяйственной деятельностью организации.

Хозяйственная деятельность организации состоит из совокупности хозяйственных операций, образующих сложный хозяйственный процесс.

Информация каждой хозяйственной операции формируется в три этапа: наблюдение, измерение, регистрация.

Наблюдение – это начальный этап, на котором формируется представление о хозяйственной операции. В процессе наблюдения устанавливается факт существования операции, которую необходимо измерить.

Измерение – это количественное выражение хозяйственной операции. Для этой цели используются три вида измерителей: натуральные, трудовые, денежные.

Натуральные измерители позволяют получать сведения об объектах учета. Натуральные измерители применяют только для характеристики однородных предметов.

Трудовые измерители позволяют установить количество затраченного труда. Эти измерители используются для определения производительности труда, затраченного времени рабочих и выполнения ими норм выработки.

Денежный измеритель является обобщающим. С его помощью подсчитываются все имеющиеся у экономических субъектов средства, определяется себестоимость продукции и рентабельность, устанавливаются цены, производятся кредитные, расчетные и другие хозяйственные операции.

После измерения числовые показатели регистрируются в специальных документах, назначение которых зависит от содержания хозяйственной операции.

Следовательно, хозяйственный учет представляет собой количественное отражение и качественную характеристику всех совершаемых хозяйственных операций с целью контроля и управления ими.

1.2. Виды хозяйственного учета и их взаимосвязь

Хозяйственный учет включает в себя три вида: оперативный учет, бухгалтерский учет, статистический учет.

Оперативный учет представляет собой процесс наблюдения и регистрации отдельных явлений финансово-хозяйственной деятельности с целью оперативного повседневного руководства предприятием. С помощью оперативного учета в организациях обеспечивается текущий контроль исполнения определенных операций или производственных заданий отдельными участками. Такая информация необходима для выработки и принятия оперативных управленческих решений на уровне оперативного регулирования производственными процессами.

Информация, формируемая оперативным учетом, подробно отражает качественные и количественные характеристики процессов хозяйственной деятельности.

Оперативный учет осуществляется непосредственно на рабочих местах в момент совершения хозяйственных операций. Информация оперативного учета формируется на основе данных документов или на основе данных, получаемых

устно, по факсу, телефону и т.п. Наиболее часто для отражения информации используются натуральные и трудовые измерители. Информация оперативного учета не дает целостного представления о функционировании организации. Использование этой информации ограничено временным периодом. Она теряет свое значение для управления после завершения хозяйственного процесса.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему наблюдения, сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движении. Бухгалтерский учет является документально обоснованным, непрерывным во времени и сплошным по охвату всех изменений в финансово-хозяйственной деятельности организации. Информация, формируемая в бухгалтерском учете, имеет стоимостную оценку. В отличие от оперативного учета бухгалтерский учет является наиболее достоверным. В бухгалтерском учете используются особые, только ему присущие способы обработки данных.

Бухгалтерский учет делят на финансовый и управленческий учет.

В финансовом учете формируется информация об имуществе организации, расходах и доходах организации, размерах дебиторской и кредиторской задолженности, величине финансовых инвестиций и доходов от них, состоянии источников финансирования, которая необходима для составления финансовой отчетности.

Информация управленческого учета необходима пользователям различных уровней управления. В управленческом учете формируется информация о затратах организации, издержках производства, себестоимости конечного продукта.

Статистический учет наблюдает и обобщает явления и закономерности в деятельности организаций, используя информацию, собранную в оперативном и бухгалтерском учете. Этот вид учета имеет свои особые методы обработки (выборка, средние, коэффициенты).

Статистические данные используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективный периоды в разрезе отдельных организаций, отраслей, экономических регионов, страны в целом.

Статистика предоставляет информацию для управления организацией в той части, которая не имеет стоимостной оценки, а также информацию в виде специальных средних и иных статистических показателей. Она используется в основном для управления крупными хозяйственными структурами.

Все рассмотренные виды хозяйственного учета взаимосвязаны на основе получаемой информации.

Тема 2.

Принципы и концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике

2.1. Сущность и задачи бухгалтерского учета

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении; необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Перечисленные выше задачи определены Федеральным законом от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». В теоретическом аспекте эти задачи можно систематизировать по этапам развития бухгалтерского учета:

- обеспечение сохранности имущества собственников;
- обеспечение функции контроля с целью эффективного управления организацией;
- исчисление финансового результата: выявление экономических и юридических последствий хозяйственных операций;
- обеспечение возможности перераспределения ресурсов в народном хозяйстве на основе информации, формируемой в финансовой отчетности организаций.

В России сделаны решающие шаги на пути к отделению бухгалтерского учета прибыли от налогового, который строится на основании бухгалтерского учета данных, необходимых для расчета налоговой прибыли.

Бухгалтерский учет рассматривается как средство перераспределения ресурсов в народном хозяйстве. Эта задача эффективно решается в странах с налаженными рыночными отношениями, так как для ее реализации необходимо как минимум два условия: публичность финансовой отчетности экономических субъектов и развитый рынок ценных бумаг.

2.2. Законодательное и нормативное регулирование бухгалтерского учета

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется Правительством Российской Федерации – Органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, разрабатывают и утверждают обязательные для исполнения всеми организациями на территории Российской Федерации:

- планы счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по их применению;
- стандарты по бухгалтерскому учету, устанавливающие правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности;
- другие нормативные акты и методологические указания по вопросам бухгалтерского учета.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России состоит из документов четырех уровней.

Первый уровень документов составляют законы, указы президента, постановления правительства, регулирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации.

Второй уровень системы нормативного регулирования составляют стандарты (положения) по бухгалтерскому учету, которые устанавливают базовые правила ведения бухгалтерского учета по отдельным разделам (участкам) учета. Это так называемые положения по бухгалтерскому учету (ПБУ).

Третий уровень системы нормативного регулирования представлен методическими указаниями, инструкциями, рекомендациями и т.п.

Документами четвертого уровня в системе регулирования бухгалтерского учета являются рабочие документы организации, формирующие ее учетную политику в методическом, техническом и организационном аспектах.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. Она должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности;
- тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;
- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации и т.п.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией организации.

2.3. Принципы и концепции бухгалтерского учета

К основным принципам ведения бухгалтерского учета в России относят следующие.

1. *Принцип ценности, достоверности и сопоставимости информации.* Ценность информации заключается в ее влиянии на принятие пользователями решений в отношении органи-

зации. При этом различают прогностическую ценность, ценность подтверждения прогноза и своевременность.

Достоверной называется информация, в которой нет существенных ошибок, то есть она соответствует требованиям: нейтральности, правдивого представления, полноты и адекватности.

Сопоставимость показателей текущего периода с показателями предыдущих периодов обеспечивается постоянством выбранных методов учета.

2. *Принцип регистрации* устанавливает то, что в бухгалтерском учете регистрируются все факты хозяйственной деятельности, изменяющие состав имущества или источников его образования, подтвержденные документами.

3. *Принцип денежного измерения* устанавливает, что только те данные, которые выражены в денежном измерителе, могут обобщаться в бухгалтерском учете.

4. *Принцип существенности* требует уделять особое внимание только той информации, отсутствие или неточность которой могут повлиять на исчисление финансового результата или на принятие решений пользователем.

5. *Принцип обособленности* провозглашает юридическую самостоятельность организации по отношению к ее владельцу.

6. *Принцип действующей организации* гласит, что организация будет работать на протяжении неопределенно-длительного периода времени, имеет постоянный производственный процесс и не намерена сокращать объем производства, т.е. обязательства организации погашаются в установленном порядке.

7. *Принцип двойственности* основан на балансовом уравнении, увязывающем имущество организации с источниками его образования.

8. *Принцип непрерывности* устанавливает, что бухгалтерский учет ведется непрерывно с момента образования организации до ее ликвидации без пропусков и изъятий, бухгалтерское наблюдение носит непрерывный характер.

9. *Принцип последовательности* в методах учета гласит, что выбранная методика ведения учета в организации будет ис-

пользоваться на протяжении длительного периода времени, что обеспечит сопоставимость финансовых результатов деятельности организации по отчетным периодам.

10. *Принцип отчетного периода* устанавливает, что финансовый результат исчисляется не с момента его создания, а за определенные промежутки времени (отчетные периоды). В России отчетным периодом считается календарный год с 1 января по 31 декабря.

11. *Принцип учета по себестоимости* предполагает принятие к учету объектов бухгалтерского наблюдения в оценке всех затрат, связанных с их приобретением или изготовлением.

12. *Принцип бухгалтерского консерватизма* устанавливает осторожность в оценке, т.е. в выборе низшей оценки для доходов и активов, наивысшей – для обязательств и пассивов.

13. *Принцип реализации* заключается в том, что для отражения доходов в учете необходимо, чтобы прибыль была реализована, т.е. чтобы у организации возникло право на получение денежных средств. Такое право возникает в момент перехода права собственности на отгруженную продукцию.

14. *Принцип соответствия* обеспечивает увязку доходов и расходов, т.е. расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором возникли доходы, ставшие возможными благодаря расходам. Процесс соотнесения доходов и расходов происходит с помощью метода начислений.

2.4. Пользователи бухгалтерской информации, их интересы и потребности

В зависимости от целей использования учетной информации пользователей делят на внутренних и внешних.

Внутренние пользователи используют учетную информацию с целью управления организацией. К ним относятся лица, несущие ответственность за управление деятельностью организации. В зависимости от уровня управления лицам, принимающим решение, необходимы различные виды информации. Так, менеджерам высшего уровня управления не-

обходима статистическая, бухгалтерская (финансовая) и в меньшем объеме управленческая информация. На среднем уровне менеджерам необходима управленческая информация и частично финансовая. На оперативном уровне используется только управленческая и оперативная учетная информация.

Вторая группа пользователей производит оценку финансового состояния и финансового положения организации в зависимости от финансовых интересов. При этом выделяют:

- пользователей, имеющих прямой финансовый интерес. Это собственники организации, кредиторы, инвесторы, а также работники организации. Этим пользователям интересует оценка финансового положения и финансовых результатов организации, перспективы деятельности, возможность и вероятность получения доходов;

- пользователей, имеющих косвенный финансовый интерес. К ним относят: государственные налоговые и финансовые органы, фонды социального страхования и обеспечения; обслуживающие банки, страховые компании, профсоюзные организации, покупатели, поставщики, которые оценивают текущее положение, возможность продолжения деятельности, текущую платежеспособность и ликвидность;

- пользователей, не имеющих финансового интереса. К ним относят: органы государственной статистики, аудиторов и аудиторские организации, арбитражные и другие судебные органы.

2.5. Взаимосвязь финансового и управленческого учета

Бухгалтерский учет создает информационную систему, оперирующую данными об активах организации, капитале и пассивах, отражает факты хозяйственной деятельности, влияющие на изменение в составе активов, капитала и пассивов. В бухгалтерском учете определяют доходы и расходы организации, исчисляют финансовый результат финансово-хозяйственной деятельности организации.

Бухгалтерский учет делят на финансовый и управленческий.

В финансовом учете формируется информация об имуществе организации, расходах и доходах, размерах дебиторской и кредиторской задолженности и т.п.

В управленческом учете формируется информация о затратах организации, издержках производства, себестоимости конечного продукта.

Финансовый и управленческий учет различаются по следующим критериям:

- пользователи информации: обобщенная в финансовой отчетности информация финансового учета используется внутренними пользователями, открыта для публикации и предоставляется внешним пользователям. Информация управленческого учета обобщается в отчетах, сводках. Эта информация составляет коммерческую тайну организации.

- наличие единых принципов формирования показателей: формирование показателей финансового учета основано на единых принципах. В управленческом учете таких ограничений нет.

- применяемые учетные измерители: информация финансового учета представляется в денежном выражении. В управленческом учете используются натуральные, денежные, условные и другие измерители.

- охват: финансовый учет отражает деятельность организации в целом. Управленческий учет может быть организован на отдельном участке или в отношении отдельного объекта учета.

- периодичность: для финансовой отчетности строго установлена периодичность, сроки и адреса представления. Для управленческой отчетности строгая периодичность не установлена, сроки обусловлены целями и интересами руководства.

- нормативность: все организации независимо от формы собственности обязаны вести финансовый учет и представлять финансовую отчетность. Организация управленческого учета – выбор самой организации.

Тема 3.

Предмет бухгалтерского учета

3.1. Объекты бухгалтерского наблюдения

Предметом бухгалтерского учета является финансово-хозяйственная деятельность организации. В общем случае предмет совпадает с объектами управления.

С целью изучения процесса функционирования организации под воздействием управленческих решений, объект управления необходимо разделить на относительно обособленные части для подробного их изучения.

К объектам бухгалтерского учета относят:

- имущество организации (активы);
- источники образования имущества (собственный капитал и пассивы (обязательства));
- хозяйственные процессы и составляющие их факты хозяйственной деятельности;
- доходы, расходы организации и финансовый результат.

Активы – это хозяйственные средства, принадлежащие организации на праве собственности, которые должны ей в будущем принести экономические выгоды.

Собственный капитал организации – это остаток активов после вычета обязательств.

Пассивами признаются существующие на определенную дату обязательства организации, исполнение которых приводит к оттоку ресурсов.

Доходами признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала от личного от вкладов собственников.

Расходами признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или увеличение обязательств, которые приведут к уменьшению капитала.

Финансовый результат – прибыль (превышение доходов над расходами), убыток (превышение расходов над доходами).

3.2. Классификация имущества организации по составу и размещению

Имущество по составу подразделяют на внеоборотные и оборотные активы

Внеоборотные активы включают в себя нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения и прочие внеоборотные активы.

Нематериальный актив – неденежный актив без физического содержания. Он используется в производстве или предоставлении услуг, товаров, для сдачи в аренду другим сторонам и т.п. Это права на «ноу-хау», права, возникающие из договоров, патентов и т.п. Такой актив подконтролен и можно оценить его стоимость;

Основные средства – часть имущества сроком службы свыше 12 месяцев, постоянно переносящие свою стоимость на изготавливаемый продукт в сумме амортизационных отчислений, и не изменяющие свою физическую форму. Сюда относят: здания, сооружения, рабочие и силовые машины, транспортные средства, хозяйственный инвентарь, многолетние исследования и т.п.

Незавершенное строительство включает затраты на приобретение зданий, инвентаря, оборудования, на строительно-монтажные работы и т.п.

К доходным вложениям в материальные активы относят доходные вложения в материальные ценности, предоставляемые за плату во временное пользование, и владение.

К долгосрочным финансовым вложениям относят инвестиции в дочерние и зависимые общества, в уставные капиталы других организаций, в ГЦБ и т.п.

Внеоборотные активы отражаются в разделе I актива баланса.

Оборотные активы включают материально-производственные запасы, средства в расчетах, краткосрочные финансовые вложения и денежные средства.

Материально-производственные запасы необходимы для производства продукции, продажи или перепродажи и другого использования.

Средства в расчетах включают в себя различные виды дебиторской задолженности. Это долги других организаций или лиц данной организации. Они подразделяются на два вида: платежи по которым ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты и в течение 12 месяцев после отчетной даты.

К *краткосрочным финансовым вложениям* относятся фактические затраты организации по выкупу собственных акций у акционеров, инвестиции организации в ценные бумаги других организаций, ГЦБ и т.п.

Денежные средства складываются из наличных денежных средств (касса), средств на расчетном счете, валютном счете, прочих счетах в банках.

Оборотные средства отражаются в разделе II баланса.

3.3. Классификация обязательств организации (источники образования имущества)

Источники образования имущества подразделяются на собственные (собственный капитал) и заемные (заемный капитал).

Собственный капитал включает уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль, целевые поступления и финансирование.

Уставный капитал формируется в соответствии с учредительными документами организации. Его увеличение или уменьшение отражается в учете и отчетности после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

В *добавочный капитал* относят эмиссионный доход акционерного общества, суммы от дооценки в соответствии

с установленным порядком внеоборотных активов организации, часть нераспределенной прибыли.

Резервный капитал – это сумма остатков резервного и других фондов, создаваемых в соответствии с законодательством Российской Федерации или в соответствии с учредительными документами.

Целевое финансирование и поступления включают вступительные, членские и добровольные взносы и иные источники некоммерческих организаций.

Нераспределенная прибыль представляет собой прибыль, остающуюся в распоряжении организации по результатам работы и принятых решений по ее использованию.

Собственный капитал отражается в разделе III баланса.

Заемный капитал формируется за счет обязательств организации перед другими организациями, физическими лицами, своими работниками и включает займы, кредиты и кредиторскую задолженность.

Обязательства организации подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. Первые показываются в V разделе пассива, вторые – в IV разделе пассива баланса.

Кредиторская задолженность – это задолженность данной организации перед другими организациями и физическими лицами по заработной плате. Это задолженность поставщикам, бюджету, внебюджетным фондам, работникам своей организации по оплате труда и т.п.

3.4. Понятие хозяйственных процессов и операций и их классификация

Хозяйственные процессы и хозяйственные операции, а также доходы и расходы, формирующие финансовый результат относятся к объектам бухгалтерского учета.

Производство состоит из следующих взаимосвязанных стадий: производство, распределение, обмен, потребление. Каждая стадия в хозяйственной деятельности рассматривается через финансовые и хозяйственные процессы.

Производство – это процессы производственного потребления, выпуска готовой продукции, воспроизводства основных фондов. Стадия распределения характеризуется распределением готового продукта, прибыли, перераспределения средств. Стадия обмена – товарным обращением и процессами снабжения, реализацией и денежным обращением, процессами финансовых и кредитных отношений. Стадия потребления в непроизводственной сфере на уровне организации рассматривается, как потребление в социальной сфере, принадлежащей организации.

Процесс заготовления характеризуется циклом перераспределения средств, возникновением финансовых и кредитных организаций.

Процесс производства – выпуском готовой продукции, воспроизводством основных фондов.

Процесс реализации – перераспределением средств, возникновением финансовых и кредитных отношений.

Процесс использования прибыли характеризуется направлениями использования прибыли.

Все хозяйственные процессы – это совокупность операций хозяйственной деятельности. Некоторые не оказывают влияния на финансовое положение организации.

Хозяйственные операции относятся к основным объектам бухгалтерского наблюдения. На их уровне происходит отражение в учете информации о хозяйственных процессах.

Классификация – это запись хозяйственных операций в системе счетов бухгалтерского учета. Классификация зависит от правильности анализа, сущности и содержания хозяйственной операций и от логической конструкции системы счетов бухгалтерского учета.

Тема 4.

Метод бухгалтерского учета

4.1. Понятие метода бухгалтерского учета, как совокупности способов и приемов учета

Для изучения предмета бухгалтерского учета необходимо использовать определенный набор приемов и способов. Совокупность используемых приемов и способов с целью ведения бухгалтерского учета называют *методом бухгалтерского учета*. Метод бухгалтерского учета состоит из следующих элементов:

- балансовое обобщение;
- документирование;
- инвентаризация;
- стоимостная оценка;
- калькуляция;
- счета и двойная запись;
- отчетность.

4.2. Балансовое обобщение. Бухгалтерский баланс, его структура

Метод баланса широко применяется в экономике. В бухгалтерском учете метод баланса применяется для выявления финансового положения организации путем двойственной группировки объектов бухгалтерского наблюдения в соответствии с балансовым уравнением:

$$\text{Активы} = \text{Собственный капитал} + \text{Обязательства}$$

В левой части баланса (активы) группируют имущество организации, в правой части (пассивы) – источники образования имущества.

Имущество организации непрерывно участвует в хозяйственных процессах.

Составление бухгалтерского баланса является заключительным этапом учетного процесса организации. Он позволяет рассмотреть состав и структуру имущества, определить мобильность и оборачиваемость оборотных средств, состояние дебиторской и кредиторской задолженности.

Бухгалтерский баланс является и элементом метода бухгалтерского учета, и обязательным документом бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки и обобщения имущества по составу, размещению и источникам его образования, выраженной в денежной оценке и составленной на определенную дату.

По строению бухгалтерский баланс – двусторонняя таблица. Левая сторона – актив, правая сторона – пассив.

В активе отражается состав, размещение, использование имущества организации. *В пассиве* – величина средств, вложенных в финансово-хозяйственную деятельность организации, форму их участия в процессе создания имущества.

Каждый элемент актива и пассива баланса называется *статьей*.

В балансе обязательно равенство итогов актива и пассива. Итоговая сумма по активу и пассиву называется валютой баланса.

4.3. Счета и двойная запись на счетах

Бухгалтерский учет в организации осуществляется с помощью системы счетов бухгалтерского учета. Счета открываются на каждый вид имущества, источников его формирования и хозяйственных процессов.

Счет – это двусторонняя таблица: левая сторона – дебет, правая – кредит.

Счет бухгалтерского учета – это способ отражения и группировки имущества организации по составу и размещению, источникам образования, а также хозяйственных операций по качественно однородным признакам.

Система счетов строится по видам имущества и источникам его образования и целевого назначения.

Дебет с латинского означает – «должен», кредит – «имеет».

Счет имеет начальное и конечное сальдо (остаток), дебетовый и кредитовый обороты за период.

Каждому элементу актива и пассива соответствует свой счет.

Одновременное отражение одной и той же суммы хозяйственной операции по дебету одного и кредиту другого счета называют *двойной записью*.

4.3.1. Классификация счетов по отношению к балансу

В зависимости от характера отражаемых объектов различают активные и пассивные счета.

Активные счета предназначены для отражения хозяйственных операций, вызывающих изменения, в составе имущества. К ним относят счета с 01 до 60 (кроме 02, 05). В активных счетах начальное и конечное сальдо всегда дебетовое.

Увеличение имущества отражается по дебету, уменьшение – по кредиту.

Правило выведения конечного сальдо активного счета:

$$КС = НС + ДО - КО,$$
$$А \text{ _____ } > \text{ _____ }$$

где:

НС – начальное сальдо;

КС – конечное сальдо;

ДО – оборот по дебету;

КО – оборот по кредиту.

Пассивные счета предназначены для отражения хозяйственных операций, вызывающих изменения в источниках образования имущества.

К ним относят счета с 60 и далее по плану счетов.

В пассивных счетах начальное и конечное сальдо всегда кредитовое.

Увеличение источников образования имущества отражается по кредиту, уменьшение – по дебету.

Правило выведения конечного сальдо пассивного счета:

$$КС = НС + КО - ДО$$
$$П \text{ _____ } > \text{ _____ }$$

Кроме активных и пассивных счетов используются *активно-пассивные счета*.

Они предназначены для учета расчетов данной организации с разными организациями или физическими лицами. Один и тот же счет может быть и активным и пассивным.

При наличии на счете одновременно дебиторской и кредиторской задолженности нельзя при определении сальдо ограничиться сопоставлением дебетового и кредитового оборотов, т.к. суммы, числящиеся за дебиторами, не могут быть зачтены кредиторской задолженностью другим организациям. К таким счетам относят: «Расчеты по налогам и сборам», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» т.д.

4.4. Понятие бухгалтерской проводки

Корреспонденция счетов с указанием суммы называется бухгалтерской проводкой.

Проводки бывают простые и сложные.

Простые проводки, в которых один счет дебетуется, другой – кредитруется на одну и ту же сумму.

Например: Д 50 К 51 50 тыс. руб.

Данная проводка отражает уменьшение денежных средств на расчетном счете и увеличение их в кассе организации на 50 тыс. руб.

Сложные проводки – те, в которых один счет корреспондирует с несколькими счетами: один по дебету, несколько по кредиту, либо один по кредиту, несколько по дебету.

Особенностью сложных проводок является то, что, с одной стороны производится запись только по одному счету, с другой – по нескольким.

Например:	Д	К 70	50 тыс. руб.
	20		20 тыс. руб.
	26		20 тыс. руб.
	26		10 тыс. руб.

Это означает, что за отчетный период работникам организации начислена заработная плата 50 тыс. руб., в т.ч. – рабочим основного производства – 20 тыс. руб., персоналу управления – 20 тыс. руб., работникам по исправлению брака – 10 тыс. руб.

4.5. Синтетические, аналитические счета, субсчета

Для получения различных по степени детализации показателей в бухгалтерском учете используются три вида счетов: синтетические, аналитические и субсчета.

Синтетическими называют счета, на которых учитываются экономически однородные группы имущества, его источники, хозяйственные процессы без подразделения на элементы.

Так как синтетические счета содержат обобщенную информацию и могут показать только остатки на начало и конец отчетного периода и движение по счету в обобщенном виде, очевидно, что для управления организацией таких данных недостаточно. Необходимо располагать сведениями о составе и видах рассматриваемых объектов. Поэтому наряду со сводными (синтетическими) данными важно иметь более детальные аналитические данные.

Аналитическими называются счета, которые детализируют содержание синтетических счетов. Аналитические счета отражают отдельные виды имущества, его источники и хозяйственные операции. В аналитических счетах применяются не только денежные, но и натуральные измерители.

Каждая однородная группа аналитических счетов объединяется определенным синтетическим счетом, и наоборот, аналитические счета ведутся в развитии синтетического счета.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует взаимосвязь, а именно:

- сальдо синтетического счета равно сумме сальдо аналитических счетов по данному счету;
- оборот по дебету синтетического счета равен сумме оборотов по дебету аналитических счетов данного синтетического счета;
- оборот по кредиту синтетического счета равен сумме оборотов по кредиту аналитических счетов данного синтетического счета.

Аналитические счета имеют контрольное значение.

Ведение бухгалтерского учета на синтетических счетах называют синтетическим учетом, на аналитических счетах – аналитическим учетом.

Помимо синтетических и аналитических счетов применяют промежуточный тип счетов – *субсчета*. Они применяются в тех случаях, когда необходимо получить дополнительные группировки показателей однородных аналитических счетов внутри синтетического счета.

Например: *К счету 10 «Материалы» открыто 9 субсчетов.*

4.6. Оборотные ведомости и их контрольное значение

Для проверки правильности отражения операций на счетах бухгалтерского учета в конце каждого месяца составляют *оборотные ведомости* по всем аналитическим счетам,

открытым к синтетическому счету и по всем синтетическим счетам.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам составляется одна. В нее включаются все счета, независимо от того, было изменение на счете или сальдо осталось прежним.

В оборотной ведомости по синтетическим счетам проверяется наличие трех пар равенств по всем открытым в месяце синтетическим счетам:

- равенство дебетовых и кредитовых начальных сальдо;
- равенство дебетовых и кредитовых оборотов;
- равенство дебетовых и кредитовых конечных сальдо.

Аналитических оборотных ведомостей в организации составляется столько, сколько открыто аналитических счетов к конкретному синтетическому счету. В этих ведомостях нет трех пар равных итогов.

В каждом отчетном периоде бухгалтер выполняет следующие этапы учетной процедуры:

- открывает бухгалтерские синтетические счёта на основании начального баланса;
- в течение отчетного периода на счетах отражает данные хозяйственных операций;
- составляет оборотные ведомости для контроля правильности отражения операций на счетах;
- на основании конечных сальдо счетов составляет бухгалтерский баланс.

4.7. Документация и инвентаризация

Документация – способ оформления имущества, обязательств и хозяйственных операций документами.

Бухгалтерский документ представляет собой свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственной операции, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности.

Все бухгалтерские документы используются в управлении организацией для предварительного, текущего и последующего контроля.

Унификация документов – это разработка типовых форм для использования при оформлении однородных операций в организациях всех форм собственности и ведомственной принадлежности. Унифицированные формы документов разрабатываются централизованно уполномоченными на то органами (Министерство финансов Российской Федерации, Госкомстат Российской Федерации).

Стандартизация документов – установление одинаковых размеров бланков однотипных документов.

Документооборот – путь документа от момента его составления до сдачи в архив. Своевременное и достоверное составление первичных документов, передача их в установленном порядке и сроки в бухгалтерию производится в соответствии с утвержденным графиком документооборота.

Первичные документы делят *по назначению* на: распорядительные, исполнительные (оправдательные), документы бухгалтерского оформления, комбинированные документы.

По порядку составления документы делят на первичные и сводные.

По содержанию хозяйственных операций документы делятся на материальные, денежные и расчетные.

По способу отражения операций документы бывают разовые, накопительные.

По месту составления документы бывают внутренними и внешними.

По порядку заполнения – вручную, на пишущей машинке и с помощью средств вычислительной техники.

Первичные документы должны иметь ряд обязательных показателей:

- наименование организации;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции;

- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Поступающие в бухгалтерию документы проверяются: визуально, арифметической и логической проверкой.

Проверенные документы таксируются, группируются, контируются.

Таксировка – денежная оценка указанных в документе материальных ценностей, затрат труда и т.п.

Группировка – подбор однородных документов в пачки.

Контировка – определение и запись корреспондирующих счетов по каждой хозяйственной операции, отраженной в документе. После контировки данные документов отражаются на счетах бухгалтерского учета, а документы сдаются в архив.

Инвентаризация – это проверка имущества и обязательств организации путем подсчета, обмера, взвешивания. Это способ уточнения фактического наличия имущества и финансовых обязательств путем сопоставления их с данными бухгалтерского учета на определенную дату.

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения, все виды финансовых обязательств.

В зависимости от степени охвата проверкой имущества и обязательств различают:

- частичную инвентаризацию;
- периодическую инвентаризацию;
- полную инвентаризацию;
- выборочную инвентаризацию.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств устанавливаются руководителем организации. Обязательное проведение инвентаризации необходимо:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, при преобразовании государственной или муниципальной организации;
- при смене материально-ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения;
- при ликвидации организации;
- перед составлением годовой отчетности.

Для проведения инвентаризации создается постоянно действующая комиссия.

По окончании инвентаризации составляется протокол. Выявленные разницы отражаются в бухгалтерском учете на соответствующих счетах в течение 10 дней с момента проведения инвентаризации.

Тема 5.

Формы бухгалтерского учета

5.1. Учетные регистры, их классификация

В процессе ведения бухгалтерского учета данные из первичных документов переносятся в *регистры бухгалтерского учета*.

Все регистры можно сгруппировать по следующим признакам:

- по характеру бухгалтерских записей (по назначению) регистры делятся на: хронологические, систематические и комбинированные;
- по внешнему виду регистры делятся на бухгалтерские книги, карточки и свободные листы и т.п.

Регистры могут вестись в виде машинограмм при использовании вычислительной техники.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

5.2. Способы исправления ошибок в учетных регистрах

В бухгалтерском учете применяется несколько способов исправления ошибок в учетных регистрах.

Корректирующий способ предназначен для исправления арифметических ошибок и описок в первичных документах. Неправильная запись исправляется на правильную, ставится подпись, «исправлено» и дата.

Способ дополнительной проводки используется для исправления неверно отраженных сумм при правильной корреспонден-

денции счетов. При этом способе производится дополнительная запись по таким же счетам на недостающую сумму.

Способ «красное сторно». Если на счетах бухгалтерского учета была отражена сумма большая, чем в документе, или сделана неверная корреспонденция счетов, используется данный способ. Исправляющие записи выполняются красными чернилами или обводятся в рамочку. Записи, выполненные красными чернилами, считаются в бухгалтерском учете со знаком минус. Эти записи вычитаются при сложении, и тем самым устраняется неправильная запись. После этого составляется правильная запись дополнительной проводкой с правильной корреспонденцией счетов.

5.3. Мемориально-ордерная, журнально-ордерная, упрощенная форма для субъектов малого бизнеса

Формой бухгалтерского учета называется совокупность учетных регистров, используемых в определенной последовательности и взаимосвязи.

Форма бухгалтерского учета определяет методику и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса.

В настоящее время действующий экономический субъект может применять следующие формы бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерную;
- журнально-ордерную;
- упрощенную;
- автоматизированную.

Мемориально-ордерная форма учета получила свое название по документу, используемому для обработки данных (мемориальный ордер). Особенностью этой формы является то, что в течение определенного периода первичные документы поступают и регистрируются в группировочных и накопительных ведомостях по однородным хозяйственным операци-

ям. На основании сгруппированных документов каждая бухгалтерская проводка оформляется отдельным мемориальным ордером. Все мемориальные ордера регистрируются в регистрационном журнале, который открывается на каждый месяц.

После записи мемориальных ордеров в регистрационном журнале данные из них записываются в Главную книгу. Для каждого синтетического счета отводится отдельный разворот. По окончании каждого месяца в Главной книге подводят итоги оборотов по дебету и кредиту, выводят сальдо по каждому счету и составляют оборотную ведомость по синтетическим счетам.

На основании оборотной ведомости составляются бухгалтерский баланс и другие отчетные формы. Аналитический учет при этой форме ведется одновременно на карточках и в книгах.

Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета получила свое название по основному регистру – журналу-ордеру.

Журнал-ордер построен по шахматному принципу. В основу его построения положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций: данные первичных документов регистрируются только по кредиту соответствующих счетов в корреспонденции с дебетуемыми счетами.

Записи в журнале-ордере ведутся по мере поступления первичных документов. Журналы-ордера – это накопительные документы, в которых отражаются кредитовые обороты одного счета, или по каждому первичному документу, или по итогам за определенный промежуток времени.

Итоговые данные журналов – ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу.

Один лист Главной книги соответствует одному синтетическому счету. Главная книга открывается на год. Каждая строка соответствует данным за один месяц. В конце месяца подсчитываются дебетовый и кредитовый обороты. После этого выводятся конечные сальдо, являющиеся основой составления баланса и других отчетных форм.

Упрощенная форма бухгалтерского учёта используется только субъектами малого предпринимательства.

Эта форма бухгалтерского учета может вестись двумя способами по:

- простой форме бухгалтерского учета (без использования регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия);
- форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Простую форму учета применяют малые предприятия, совершающие не более 30 хозяйственных операций в месяц и не осуществляющие производства продукции, работ, связанных с большими затратами материальных ресурсов.

При этой форме учет всех операций ведется путем их регистрации в Книге учета фактов хозяйственной деятельности (ф. № К-1).

Наряду с этой книгой для учета расчетов по оплате труда с работниками по налогу с физических лиц малое предприятие должно вести ведомость учета заработной платы по форме № В-8.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности является регистром аналитического и синтетического учета. Это комбинированный регистр бухгалтерского учета, содержащий все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них.

Форма бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия применяется, если предприятие осуществляет производство продукции.

Малое предприятие в этом случае может применять следующие регистры учета:

- Книгу учета фактов хозяйственной деятельности (ф. № К-1);
- ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (ф. № В-1);
- ведомость учета затрат на производство (ф. № В-3);

- ведомость учета денежных средств и фондов (ф. № В-4);
- ведомость учета расчетов и прочих операций (ф. № В-5);
- ведомость учета реализации (ф. № В-6 (оплата);
- ведомость учета расчетов и прочих операций (ф. № В-6 (отгрузка);
- ведомость учета расчетов с поставщиками (ф. № В-7);
- ведомость учета оплаты труда (ф. № В-8);
- ведомость (шахматная) (ф. № В-9).

Каждая ведомость применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной – по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, с другой – по кредиту корреспондирующего счета. В обеих ведомостях в графе «Содержание операций» делается запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции.

Остатки средств в отдельных ведомостях должны сверяться с соответствующими данными первичных документов, на основании которых были произведены записи.

5.4. Автоматизированная форма учета

Данная форма учета предполагает использование для обработки учетной информации компьютерных технологий на всех участках учета.

Автоматизированная форма учета предполагает обязательное выполнение следующих процедур:

- ввод, хранение и первичная обработка исходных учетных данных;
- получение и представление результатной информации;
- обеспечение выполнения учетных процедур;
- способы настройки компьютерных программ на особенности учета конкретного экономического субъекта.

На первом уровне, данной системы происходит сбор, регистрация и ввод первичной информации. Здесь же можно готовить различные справки и документы.

На втором уровне обрабатываются данные, сформированные на первом уровне. На этом уровне в дополнение к подготовленной используется постоянная информация (справочные данные, различные нормативы).

На основе полученных итоговых данных на третьем уровне формируются учетные регистры. В них имеют место хронологические и систематические записи, текущие хозяйственные операции. Здесь пользователь по запросу может оперативно получать информацию с требуемой степенью детализации об имуществе, состоянии расчетов и т.д.

На четвертом уровне формируются отчетные формы, т.е. пользователи получают бухгалтерскую отчетность.

Данная форма позволяет свести к минимуму дублирование технологических операций по вводу информации.

Тема 6.

Учет основных средств

6.1. Понятие, классификация и оценка основных средств

В соответствии с ПБУ 6/01 *основные средства* – это средства труда сроком службы свыше 12 месяцев, постепенно переносящие свою стоимость на изготавливаемый продукт в сумме амортизационных отчислений и не изменяющие физическую форму. К ним относят: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, транспортные средства и т.п.

Для организации учета основных средств необходима их правильная классификация по признакам.

По отраслевому признаку основные средства принадлежат промышленности, сельскому хозяйству, транспорту и т.д.

По назначению они подразделяются на: производственные и непроизводственные.

По принадлежности – на собственные и арендованные.

По использованию – на действующие, находящиеся в реконструкции, в запасе.

По видам основные средства подразделяются на группы: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и т.д.

Оцениваются основные средства по:

- первоначальной стоимости;
- восстановительной стоимости;
- остаточной стоимости.

Первоначальная стоимость – это сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение, изготовление за минусом НДС и иных возмещаемых налогов.

Восстановительная стоимость – это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях.

Остаточная стоимость определяется вычитанием из первоначальной стоимости суммы амортизации основных средств.

К учету и отчетности основные средства принимаются по первоначальной стоимости. В валюту баланса они включаются по остаточной стоимости.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект, которому присваивается инвентарный номер.

6.2. Документальное оформление и учет поступления основных средств

Синтетический учет поступления основных средств в организацию осуществляется с использованием счетов: 01, 02, 60 и других. Поступление возможно из различных источников.

Так, – поступление основных средств от учредителей, внесенных в счета вклада в уставный капитал оформляется проводкой:

Д08 К75;

– приобретение основных средств за плату у других предприятий или лиц, а также созданных на самом предприятии, оформляется проводкой:

Д08 К 60;

– основные средства, поступившие от других предприятий и лиц безвозмездно или в качестве субсидии правительственного органа, оформляется проводкой:

Д08 К60;

– оприходование основных средств, или их ввод в эксплуатацию оформляется проводкой:

Д01 К08.

Поступление основных средств оформляется следующими первичными документами:

- акт приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1);
- акт приемки оборудования (ф. № ОС-14);

- акт приемки-сдачи отремонтированных объектов (ф. № ОС-3);
- накладная на внутреннее перемещение (ф. № ОС-2);
- акт на списание основных средств (ф. № ОС-4);
- акт на списание автотранспортных средств (ф. № ОС-4 а) и т.д.

6.3. Учет амортизации основных средств

Амортизация – это денежное выражение износа основных средств.

Для начисления амортизации используются следующие способы.

При линейном способе годовая сумма начисления амортизации определяется, исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной, исходя из срока полезного использования этого объекта.

При способе уменьшаемого остатка годовая сумма начисления амортизации определяется, исходя из остаточной стоимости объекта на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной из срока полезного использования объекта.

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма начисления амортизации определяется, исходя из первоначальной стоимости объекта и годового соотношения, где в числителе – число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе – сумма чисел лет срока службы объекта.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) начисление амортизации производится, исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объема продукции за весь срок полезного использования объекта основных средств.

В течение отчетного года амортизация по объектам начисляется ежемесячно независимо от применяемого способа в размере 1/12 от годовой суммы.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету. Они начисляются до полного погашения стоимости, либо списания этого объекта с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности.

Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.

Для учета амортизации основных средств используется пассивный счет 02 «Амортизация основных средств».

6.4. Учет ремонта основных средств

В зависимости от объема и характера производимых ремонтных работ различают текущий и капитальный ремонт. Ремонты основных средств могут выполняться хозяйственным и подрядным способом. Первый выполняется силами своей организации, второй – сторонней организации.

В обоих случаях на ремонтируемый объект составляется ведомость дефектов.

При выполнении ремонта хозяйственным способом на основе ведомости дефектов выписывается заказ, на основании которого ведется аналитический учет и контролируются сроки выполнения ремонта. Заказ является основанием для получения запчастей, материалов для выполнения ремонта.

Расходы по ремонту относят на затраты продукции того периода, в котором они возникли.

Фактические расходы на проведение или оплату ремонта можно прямо относить на счета издержек или обращения.

Для выполнения ремонта организации могут создавать «Ремонтный фонд», как субсчет к счету 96 «Резервы предстоящих расходов». Создание этого фонда отражается проводкой:

Д 25 К 96.

При образовании ремонтного фонда операции по учету ремонта хозяйственным способом предварительно учитывают на счете 23 «Вспомогательное производство».

Списание фактической себестоимости ремонта оформляют проводкой:

Д 96 К 23.

Сальдо по счету 23 «Вспомогательное производство» должно соответствовать затратам по незаконченному ремонту.

На ремонт подрядным способом с подрядчиком заключается договор. На стоимость законченных работ подрядчики представляют заказчику счета, акцепт которых оформляется записью:

Д 23 К 60.

Оплата счетов подрядчиков производится с расчетного или другого счета и оформляется проводкой:

Д 60 К 51.

По окончании отчетного периода затраты на ремонт должны быть списаны на издержки производства или обращения в сумме фактически произведенных затрат по проводкам:

*Д 25 К 23
Д 20 К 25.*

6.5. Документальное оформление и учет выбытия основных средств

Учет операций по выбытию основных средств осуществляют с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При реализации основных средств их продажную стоимость отражают двумя проводками:

*Д 62 К 91
76 .*

Одновременно первоначальную стоимость выбывшего объекта списывают по проводке:

Д 91 К 01.

Сумму амортизации по выбывшим объектам отражают по:

Д 02 К 91.

Одновременно списывают НДС проводкой:

Д 91 К 68.

Операции по ликвидации всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют актом на списание основных средств (ф. № ОС-4), а списание грузового или легкового автомобиля – актом на списание автотранспортных средств (ф. № ОС-4а).

В актах о ликвидации объектов указывают техническое состояние и причину ликвидации, первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты по ликвидации, стоимость ликвидного остатка, результат ликвидации, превышение выручки над расходами по ликвидации или расходов над суммой выручки.

6.6. Учет аренды основных средств

Особенностью аренды основных средств является то, что по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование.

Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе собственных средств.

Финансовые результаты от сдачи в аренду имущества арендодатель отражает на прибыли или доходах будущих периодов.

Производственные затраты на ремонт сданных в текущую аренду объектов арендодатель списывает по проводке:

Д 99 К (10, 70,69 и др.).

Начисление амортизации по сданным в аренду объектам арендодатель относит на уменьшение прибыли и оформляет проводкой:

Д 99 К 02.

Начисление арендной платы за отчетный период отражается по:

Д 76 К 99.

Выручка от услуг по сдаче в аренду имущества облагается НДС. Начисление НДС отражается по:

Д 99 К 68.

Поступившие арендные платежи записывают проводкой:

**Д 51 К 76
52**

Арендатор учитывает арендованное имущество на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости.

На сумму арендной платы арендатор составляет проводку:

Д 25 К 76

Перечисление суммы арендной платы отражают по:

Д 76 К 51 или 52.

Если капитальный ремонт осуществляет арендатор за счет арендодателя, то затраты по его осуществлению относят в:

Д 76 К 23, 60 и др.

Если договором предусмотрено осуществление капитальных вложений в арендованное имущество за счет средств арендатора, то по окончании срока аренды они безвозмездно передаются арендодателю.

6.7. Понятие, оценка и классификация нематериальных активов

Нематериальный активы представляют собой приносящие доход долгосрочные вложения средств, не имеющие вещественной формы.

К нематериальным активам относятся:

- исключительные права патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель; авторские права на программы для ЭВМ, базы данных; права на товарный знак и знак обслуживания и т.д.
- имущественные права на топологии интегральных микросхем.

В составе нематериальных активов могут учитываться также деловая репутация организации и организационные расходы, признанные вкладом участников в уставный капитал организации. К ним не относятся интеллектуальные и деловые качества персонала, квалификация и способность к труду.

Деловая репутация может быть как положительная, так и отрицательная.

Положительная деловая репутация – надбавка к цене, учитываемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод. Учитывается в качестве отдельного инвентарного объекта на счете 04.

Отрицательная деловая репутации – скидка с цены, предоставляемая покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, деловых связей и т.п. Она учитывается на счете 98.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является *инвентарный объект* – совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства и т.д.

В текущем учете нематериальные активы отражаются по первоначальной стоимости.

При оплате приобретаемых нематериальных активов фактические расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

При приобретении нематериальных активов могут возникнуть дополнительные расходы на приведение их в состояние, пригодное к использованию. Дополнительные расходы увеличивают первоначальную стоимость нематериальных активов.

Не включаются в фактические расходы по приобретению, созданию нематериальных активов общехозяйственные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением нематериальных активов.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета по курсу ЦБ РФ.

Под *остаточной стоимостью нематериальных активов* понимается разница между первоначальной стоимостью их и суммой начисленной амортизации.

6.8 Учет поступления нематериальных активов

Нематериальные активы могут быть приобретены предприятием по следующим видам договоров:

- авторским договорам;
- договорам, заключаемым в соответствии с патентным законом;
- договорам, заключаемым в соответствии с законом о защите товарных знаков и марок;
- учредительным договорам.

Каждая операция движения нематериальных активов должна быть оформлена соответствующим первичным документом.

При приобретении таких активов, их стоимость разрешается сразу отражать на счетах 26 и 97 с последующим списанием на счета учета затрат в течение срока использования.

Аналитический учет нематериальных активов организуется по каждому объекту на карточках (ф. № НМА-1).

При взносе нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал составляется проводка:

Д 08 К 75.

Безвозмездное получение нематериальных активов по рыночной стоимости отражается по:

Д 08 К 98.

При безвозмездном поступлении нематериальных активов, по мере начисления амортизации суммы, учтенные на 98 счете, списываются по:

Д 98 К 91.

Постановка созданных, купленных, полученных безвозмездно в качестве вклада в уставный капитал нематериальных активов отражается по:

Д 04 К 08.

При оплате и постановке нематериальных активов на учет НДС полностью предъявляется бюджету к возмещению по:

Д 68 К 19.

Платежи за право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде периодических платежей, включая авторские вознаграждения, включаются предприятием – пользователем в расходы отчетного периода по:

Д 26 К 60.

Платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности, производимые в виде разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете предприятием-пользователем, как расходы будущих периодов по:

Д 97 К 60.

Расходы будущих периодов подлежат списанию в течение срока действия договора по:

Д 26 К 97.

6.9. Учет амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы погашают свою стоимость путем списания амортизации в течение срока полезного использования.

Срок полезного использования определяется предприятием при принятии объекта к бухгалтерскому учету, исходя из:

- срока действия патента;
- ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого предприятие может получать экономические выгоды.

Если срок полезного использования невозможно определить, он принимается равным 20 годам (но не более срока деятельности предприятия).

Первоначальная стоимость нематериальных активов за вычетом суммы начисленной амортизации называется *остаточной стоимостью*.

Начисление амортизации на нематериальные активы производится одним из следующих способов:

- линейным;
- способом уменьшения остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объема продукции.

В течение всего срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизации не приостанавливается, кроме случаев консервации предприятия.

Линейный способ:

ПС

$$A = T,$$

где

A – годовая сумма амортизационных отчислений;

ПС – первоначальная стоимость;

T – срок полезного использования.

Способ уменьшаемого остатка:

ОС

$$A = T,$$

где ОС – остаточная стоимость.

Способ списания стоимости пропорционального объема продукции:

$$\frac{ПС \times Оф}{Оплан},$$

$$A =$$

где

Оф – фактический объем выпуска продукции за год;

Оплан – предполагаемый объем выпуска продукции.

В течение отчетного года амортизация по нематериальным активам начисляется ежемесячно, независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

Амортизация по нематериальным активам отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому она относится. Начисляют амортизацию независимо от результатов деятельности предприятия в отчетном периоде.

На сумму начисленной амортизации делается запись по:

$$Д\ 20,23,25,26,44 \quad К\ 05.$$

Если нематериальные активы используются в рамках уставной деятельности, то на сумму амортизации делается запись по:

$$Д\ 91 \quad К\ 05.$$

6.10. Учет реализации и выбытия нематериальных активов

Выбытие нематериальных активов может происходить в связи:

- с вкладом в уставный капитал;
- с безвозмездной передачей;
- со списанием в связи с полным погашением стоимости;
- с ликвидацией при стихийных бедствиях.

Стоимость нематериальных активов, использование которых прекращено для целей производства продукции, подлежит списанию.

Для учета доходов и расходов от выбытия и реализации нематериальных активов используется счет 91. Доходы и расходы отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы относятся на финансовый результат предприятия.

При реализации нематериальных активов основанием для записи на счета является счет, выписанный покупателю и акт приемки-передачи. В счете указывается наименование объекта, его характеристика, цена реализации или договорная и НДС.

При реализации объекта нематериальных активов делаются бухгалтерские записи:

- на сумму накопленной амортизации:

Д 05 К 04

- на величину остаточной стоимости:

Д 91 К 04

- на сумму счета, предъявленного покупателю:

Д 62 К 91

- на сумму НДС, причитающегося бюджету:

Д 91 К 68

- прибыль от продажи объекта нематериальных активов отражается по:

Д 91 К 99

- убыток от продажи объекта нематериальных активов отражается по:

Д 99 К 91

Нематериальные активы, предоставленные организацией – правообладателем в пользование организации – пользо-

вателю при сохранении первой исключительных прав на результат интеллектуальной деятельности не списываются. Они подлежат обособленному отражению в бухгалтерском учете у организации – правообладателя.

Начисление амортизации по нематериальным активам, предоставленным в пользование, производится предприятием – правообладателем.

Тема 7.

Учет производственных запасов

7.1. Понятие, классификация и оценка производственных запасов

Производственные запасы – предметы труда, которые используются в производственном процессе. Они полностью потребляются в технологическом цикле, сразу переносят свою стоимость на изготавливаемый продукт и изменяют физическую форму.

В зависимости от роли, которую играют производственные запасы в процессе производства, их подразделяют на группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инструмент и хозяйственные принадлежности. Это экономическая классификация.

Кроме того, материалы классифицируют *по техническим свойствам* и подразделяют на группы. Материальные ценности отражаются на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения.

Фактическая себестоимость определяется, исходя из затрат приобретения, таможенных пошлин, комиссионного вознаграждения и т.п.

Определение фактической себестоимости материалов, списываемых на производство, разрешается производить следующими *методами оценки запасов*:

- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Первый способ является традиционным для отечественной практики.

В течение отчетного месяца ресурсы списывают на производство по учетным ценам, а в конце месяца списывают соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материалов от стоимости по их учетным ценам.

При методе ФИФО применяют правило: первая партия на приход, первая – в расход. Это значит, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по себестоимости первой закупки, затем по цене второй закупки, и т.д. в порядке очередности.

При методе ЛИФО применяют другое правило: последняя партия – на приход, первая – в расход, т.е. сначала списываются материалы по себестоимости последней партии, затем предыдущей и т.д.

Основная проблема при выборе метода оценки заключается в том, что материалы отражаются в балансе и отчете о прибылях и убытках.

Метод ЛИФО наиболее целесообразен при составлении отчета о прибылях и убытках, т.к. наилучшим образом сопоставляет доходы от реализации товаров с их себестоимостью. Однако для оценки текущей балансовой стоимости запасов при существующей тенденции повышения или понижения цен оптимальным является метод ФИФО, т.к. стоимость запасов на конец отчетного периода наиболее близка к текущим ценам.

7.2. Документальное оформление и учет поступления материалов

Поступающие в организацию материалы оформляются документами в следующем порядке.

Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю расчетные и другие документы: платежное требование, товарно-транспортные накладные, квитанцию к железнодорожной накладной и другие.

Контроль за поступлением материалов ведет отдел снабжения, составляя Журнал учета поступающих грузов.

Платежные требования после проверки передаются в бухгалтерию.

В случае недостачи материалов составляется коммерческий акт, служащий основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику. На поступившие на склад организации материалы составляется приходный ордер.

В случае, если, количество и качество поступивших материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку производит комиссия и оформляет акт о приемке материалов.

Если привозку осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют товарно-транспортную накладную.

Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий, сооружений, приходяются на основании акта об оприходовании материальных ценностей.

Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов подотчетными лицами, является товарный счет или акт, составленный подотчетным лицом. Акт прилагают к авансовому отчету подотчетного лица.

7.3. Документальное оформление и учет отпуска материалов

Материалы отпускаются со склада на различные цели.

Условием контроля за расходом материалов являются их нормирование и отпуск на основе установленных лимитов.

Порядок документального оформления отпуска материалов зависит от организации производства, направления расхода и периодичности их отпуска.

Расход материалов на производство оформляют лимитно-заборными картами. Отпуск производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск и замена материалов оформляются выпиской требования-накладной.

Если материалы со склада отпускаются не регулярно, эта операция оформляется одно или многострочными требованиями-накладными на отпуск материалов.

Отпуск материалов сторонним организациям оформляют накладными на отпуск материалов на сторону. При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют товарно-транспортную накладную.

Вместо первичных документов по расходу материалов можно использовать карточки учета материалов. В карточках проставляют шифр производственных затрат с целью последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек учета материалов уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

7.4. Количественно-сортовой учет материалов на складе

Учет материалов на складе осуществляется материально-ответственным лицом, с которым заключается договор о материальной ответственности.

На каждый номенклатурный номер материала кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в карточках учета материалов. Карточка открывается на каждый номенклатурный номер материала, поэтому учет называют сортовым и ведут его только в натуральном выражении.

Запись в карточках делают на основании первичных документов в день совершения операции. После каждой записи выводят остаток материала. Если остаток выше или ниже установленной нормы запасов, то заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение учета материалов допускается в Книге учета материалов.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию. Сдачу документов оформляют реестром.

В цехах, имеющих кладовые, составляются месячные отчеты об остатках и движении материалов в подотчете и представляются в бухгалтерию. При использовании материальных отчетов отпадает необходимость в составлении других документов на расход материалов и упрощается учет материалов в подотчете.

7.5. Аналитический и синтетический учет материалов в бухгалтерии

Существует несколько вариантов учета материалов в бухгалтерии.

При первом варианте в бухгалтерии на каждый вид материала открывают карточки аналитического учета. В этих карточках учет ведется как в натуральном, так и в стоимостном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют количественно-суммовые оборотные ведомости и сверяют их с оборотами и остатками синтетических счетов.

При втором варианте все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные итоговые данные записывают в оборотные ведомости.

Более совершенным является *оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод*, при котором бухгалтерия не дублирует складской учет. В конце месяца количественные данные об остатках на 1 число месяца переносятся в ведомость учета остатков материалов на складе (без оборотов по приходу и расходу).

После проверки ведомость остатков таксируют по учетным ценам и выводят итоги по отдельным группам материалов и в целом по складу.

Синтетический учет запасов ведут на синтетический счет: 10, 11, 14, 15, 16.

На синтетических счетах учет материалов ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам.

При поступлении материалов составляют следующие проводки:

Д 10 К 60, 76, 71, 23, 20 и др.

Если при приемке материалов обнаружена недостача, то их стоимость отражают по:

Д 76.2 К 60.

На материальных счетах стоимость недостач или порчи материалов не отражают.

Отпущенные на различные цели материалы списывают по проводке:

Д 20, 23, 25, 26 и др. К 10.

В конце месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов и стоимостью по учетным ценам. Разницу списывают на те же счета затрат.

Если учет материалов ведут по учетным ценам, то можно использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» и счет 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Финансовый результат реализации материалов списывают по проводке:

*Д 91 К 99 (прибыль)
Д 99 К 91 (убыток).*

Тема 8.

Учет труда и его оплаты

8.1. Формы и системы оплаты труда. Состав фонда заработной платы и выплаты социального характера

Различают основную и дополнительную оплату труда.

К *основной заработной плате* относится оплата, начисленная за отработанное время, количество и качество выполненных работ.

К *дополнительной заработной плате* относят выплаты за непроработанное время, предусмотренное законодательством по труду.

Основными формами оплаты труда являются: повременная, сдельная и аккордная.

При *повременных формах* оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ.

При *повременно-премиальной системе* оплаты труда к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке.

При *прямой сдельной системе* оплата труда осуществляется за число единиц изготовленной продукции, исходя из твердых сдельных расценок.

Сдельно-премиальная система предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки.

При *сдельно-прогрессивной системе* оплата повышается за выработку сверх нормы.

Аккордная система оплаты труда предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы.

Для правильного начисления оплаты труда делают доплаты в связи с отступлениями от нормальных условий работы.

Расходы организации, связанные с оплатой труда подразделяют на три части:

- фонд заработной платы;
- выплаты социального характера;
- расходы, не относящиеся к фонду заработной платы и выплатам социального характера.

Фонд заработной платы включает:

- оплату за отработанное время;
- оплату за неотработанное время;
- единовременные поощрительные выплаты;
- выплаты на питание, жилье, топливо.

Выплаты социального характера – компенсации и социальные льготы работников.

К расходам, не относящимся к фонду заработной платы и выплатам социального характера, относят: доходы по акциям, страховые взносы, выплаты из внебюджетных фондов и другие.

При натуральной форме оплаты труда в отчеты по труду включаются все суммы, исходя из расчета по рыночным ценам, сложившимся в данном регионе.

8.2. Документальное оформление и оперативный учет движения численности персонала предприятия, использования рабочего времени

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют следующие документы:

Приказ о приеме на работу (ф. № Т-1) – составляется на каждого члена трудового коллектива работником отдела кадров.

Личная карточка (ф. № Т-2) – заполняется на каждого работника организации в одном экземпляре.

Приказ о переводе на другую работу (ф. № Т-5) – составляется в двух экземплярах в отделе кадров при оформлении пере-

вода работника из одного подразделения в другое. На оборотной стороне приказа дается справка о несданном имуществе.

Приказ о предоставлении отпуска (ф. № Т-6) содержит все необходимые сведения для расчета отпускных сумм и удержаний.

Приказ о прекращении трудового договора (ф. № Т-8). В нем указывается причина и основания увольнения, номер и дата постановления профкома.

Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12) и *Табель учета использования рабочего времени* (ф. № Т-13) – необходимы для табельного учета и контроля трудовой дисциплины. Табельный учет охватывает всех работников организации. Каждому присваивается табельный номер. Сущность табельного учета в том, что ежедневно регистрируются явки работников на работу, уход с работы, все случаи опозданий, а также часов простоев и сверхурочной работы.

Для упрощения табельного учета можно ограничиться лишь регистрацией в нем отклонений от нормальной продолжительности рабочего дня.

8.3. Документальное оформление выработки рабочих-сдельщиков

Для учета выработки применяют различные формы первичных документов. Выбор документов зависит от характера производства, особенностей технологии производства, организации и оплаты труда, системы контроля и качества продукции, обеспеченности производства мерной тарой, весами, счетчиками и т.п.

Для определения суммы заработной платы необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят в *расчетно-платежной ведомости* (ф. № 49).

На некоторых предприятиях вместо расчетно-платежных ведомостей используют *ведомость* (ф. № Т-51) и *платежные ведомости* (ф. № Т-3).

Расчетно-платежные ведомости применяют для расчетов с работниками за месяц. Расчетно-платежная ведомость является платежным документом и регистром аналитического учета расчетов с работниками по заработной плате.

Для каждого работника открывают *лицевые счета* (ф. № Т-54). По данным этого документа легко рассчитать средний заработок за любой период.

По истечении каждого месяца для проверки правильности записей в карточках составляют оборотные ведомости по аналитическим счетам.

8.4. Расчет удержаний и вычетов из заработной платы

Из начисленной работникам заработной платы производят различные удержания: обязательные и удержания по инициативе организации.

Обязательными удержаниями являются НДФЛ, по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной платы работников удерживают: долг за работником; ранее выданный аванс и выплаты; в погашение задолженности по подотчетным суммам; квартплата; за содержание ребенка в ведомственных дошкольных учреждениях; за ущерб; за порчу; недостачу; утерю материальных ценностей и т.д.

НДФЛ взимается с дохода работников свыше установленного минимума заработной платы по установленным ставкам.

В совокупный доход включают все виды доходов, как в денежной, так и в натуральной форме.

Не включают в совокупный доход: государственные пособия; все виды пенсий; суммы, получаемые работниками в возмещение ущерба; выходные пособия; алименты у граждан, их получающих и т.п.

Удержания из начисленной заработной платы отражают по:
Д 70 К 68, 69, 28, 73, 76.

Погашение задолженности отражается проводками:

*Д 68, 69 К 51 – погашение бюджетам
Д 76 К 51, 50 – погашение алиментов и т.д.*

8.5. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Операции по начислению и распределению оплаты труда, включаемой в издержки производства и обращения, оформляют проводкой:

Д 20, 23, 25, 29 и др. К 70.

Начисление оплаты труда по операциям заготовления, установке, вложению капитальных вложений отражают по:

Д 07, 08, 10, 15 и др. К 70.

Начисление доходов работникам по акциям и вкладам в его имущество оформляют проводкой:

Д 84 К 70.

При недостаточности прибыли для выплаты дивидендов, начисление доходов осуществляют за счет резервного капитала и оформляют проводкой:

Д 82 К 70, 75.

Выдачу сумм заработной платы и пособий оформляют проводкой:

Д 70 К 50, 51.

Не полученная в срок заработная плата оформляется проводкой:

Д 70 К 76.

Не полученная заработная плата депонируется и сдается в банк по проводке:

Д 51 К 50.

Последующую выплату депонированной заработной платы осуществляют по расходному кассовому ордеру и отражают по:

Д 76 К 50.

Тема 9.

Учет готовой продукции и ее реализации

9.1. Документальное оформление и учет выпуска готовой продукции

Поступление из производства готовой продукции оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными и сводными документами.

Количественный учет готовой продукции осуществляется аналогично учету материальных запасов. Остатки готовой продукции на складе периодически инвентаризируют.

В настоящее время применяют следующие *виды оценки готовой продукции*:

- по фактической производственной себестоимости;
- по неполной производственной себестоимости продукции;
- по оптовым ценам реализации;
- по плановой (нормативной) производственной себестоимости;
- по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость;
- по свободным рыночным ценам.

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону не отражают на указанном счете. Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи».

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют проводкой:

Д 43 К 20.

Если готовая продукция полностью используется на самом предприятии, ее приходуруют по:

Д 10 К 20.

Готовую продукцию, переданную другим предприятиям для реализации на комиссионных началах, списывают по:

Д 45 К 43.

9.2. Документальное оформление и учет отгрузки и реализации готовой продукции

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска со склада служат приказы отдела сбыта организации (маркетинга).

На основании накладных, товарно-транспортных накладных выписывают в бухгалтерии платежные требования для расчетов с покупателями через банк.

Данные платежных требований ежедневно записывают в *ведомость учета и реализации продукции* (ф. № 16 или 16 а).

Оперативный учет отгрузки ведут на карточках, книгах, журналах.

Организациям разрешается определять выручку от реализации продукции для целей налогообложения либо по «оплате», либо по «отгрузке».

В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки.

При обоих методах реализации продукции для целей налогообложения готовая продукция отражается по:

Д 62 К 90.

Одновременно себестоимость отгруженной покупателю продукции списывается по проводке:

Д 90 К 43.

Сумма начисленного НДС отражается по:

Д 90 К 68.

При методе по «оплате» задолженность организации по НДС отражают по:

Д 90 К 76.

Поступившие платежи за реализацию продукции отражают по:

Д 51 К 62.

После поступления платежей отражают проводкой задолженность по НДС перед бюджетом:

Д 76 К 68.

Погашение задолженности по НДС оформляют по:

Д 68 К 51, 52.

9.3. Учет и распределение расходов на продажу

К этим расходам относят затраты, связанные со сбытом продукции

В их состав входят:

- расходы на тару и упаковку изделий;
- расходы на транспортировку продукции;
- комиссионные сборы и отчисления;
- затраты на рекламу;
- прочие расходы по сбыту.

Расходы на продажу учитывают на 44 счете.

Для их учета составляют проводку:

Д 44 К 10, 23, 60, 70 и т.д.

Аналитический учет этих расходов ведут в ведомости 15.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость реализованной продукции.

Их списание оформляют проводкой:

Д 90 К 44.

Если в отчетном месяце реализуется только часть выпущенной продукции, то сумму указанных расходов распределяют между реализованной и нереализованной продукцией пропорционально их производственной себестоимости.

9.4. Учет бартерных операций

При определении выручки от реализации по мере оплаты отгруженной продукции поступления ценностей по бартерным операциям оформляются обычными проводками:

Д 10, 08 и т.д. К 60, 76.

Списание первоначальной стоимости и себестоимости отгруженной продукции отражают по:

Д 90, 91 К 01, 04, 10, 43, 45 и др.

Одновременно на стоимость отгруженных ценностей по ценам реализации уменьшается задолженность перед поставщиками за поступившие от них ценности:

Д 60, 76 К 90, 91.

Финансовый результат по бартерным операциям списывают по:

Д 90, 91 К 99.

При методе реализации для целей налогообложения по «отгрузке» реализуемое имущество отражают по:

Д 62, 76 К 90, 91.

Одновременно в дебет счетов реализации списывают себестоимость отгруженных товаров с кредита счетов учета этих ценностей.

Товары, поступившие в организацию по бартерным операциям, приходят по:

Д 10 и др. К 60, 76.

Одновременно на эту стоимость уменьшается задолженность по:

Д 60, 76 К 62, 76.

Тема 10.

Учет денежных и других расчетных операций

10.1. Учет кассовых операций

Денежные средства организаций находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов на счетах в банках, в аккредитивных и открытых счетах, чековых книжках и т.д.

Ведение кассовых операций возложено на кассира. В кассе можно хранить небольшие денежные суммы в пределах лимита. Превышение лимитов допускается лишь в течение 3 рабочих дней в период выплаты заработной платы работникам организации.

Поступление денег в кассу и выдачу оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления.

По истечении установленных сроков оплаты труда, кассир должен:

- в платежной ведомости против фамилий лиц, не получивших заработную плату, сделать отметку «Депонировано»;
- составить реестр депонированных сумм;
- сделать в конце платежной ведомости надпись о выплаченных и подлежащих выплате суммах;
- записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить номер расходного ордера.

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на активном счете 50 «Касса».

В сроки, установленные руководителем организации и при смене кассира производится ревизия денежных средств, находящихся в кассе.

10.2. Учет расчетов по расчетному и другим счетам в банках

Каждая организация может открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств.

Для открытия расчетного счета организация должна представить:

- заявление на открытие счета;
- нотариально заверенные копии устава организации, учредительного договора и регистрационного свидетельства;
- справку налогового органа о регистрации организации в качестве налогоплательщика;
- копии документов о регистрации в качестве плательщиков во внебюджетные фонды;
- карточку с образцами: подписей, руководителя, главного бухгалтера с оттиском печати организации, заверенную нотариально.

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетном счете, учитывают на счете 51 «Расчетный счет». Основанием для записей по расчетному счету служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами.

На счете 55 «Специальные счета в банках» учитывают наличие и движение денежных средств в отечественной и зарубежной валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, на текущих, особых и специальных счетах, а также движение средств целевого назначения.

Зачисление средств в аккредитивы отражают по:

Д 55.1 К 51, 52 и др.

Неиспользованные средства в аккредитивах возвращают в организацию по проводке:

Д 51, 52, 90 К 55.

10.3. Учет расчетов по товарным и нетоварным операциям

Денежные расчеты осуществляются также в виде безналичных расчетов.

Безналичные расчеты осуществляются по товарным и нетоварным операциям.

К *товарным операциям* относят: куплю-продажу сырья, материалов, готовой продукции и т.п. Их учитывают на счетах 60, 62, 45 и других.

К *нетоварным операциям* относят расчеты с коммунальными учреждениями, НИИ, учебными заведениями и т.п. Их учитывают на счете 76.

Основными формами расчетов являются расчеты платежными поручениями-требованиями, аккредитивами, расчеты в порядке плановых платежей, расчетными чеками и другие.

При расчетах *платежными поручениями-требованиями* расчеты у поставщиков отражают как реализацию продукции, т.е. с применением счетов 45, 90, 62. Покупатель использует счета 60, 51, 76.2.

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита.-

В первом случае:

Д 55.1 К 51.

Во втором случае:

Д 55.1 К 66, 67.

Оплату счетов поставщиков с аккредитива оформляют проводкой:

Д 60 К 55.1.

Расчеты в порядке плановых платежей покупателя отражают на счете 60, а поставщики – на 62.

На стоимость отпущенной продукции по оптовым ценам поставщик делает запись:

Д 62 К 90.

Фактическую себестоимость реализованной продукции списывают проводкой:

Д 90 К 43.

Выручку, поступившую в порядке плановых платежей, оформляют записью:

Д 51 К 62.

При расчетах, основанных на зачете взаимных требований, взаимные требования и обязательства должников и кредиторов друг к другу погашаются в равновеликих суммах и лишь на разницу производится платеж в установленном порядке.

10.4. Учет денежных документов и переводов в пути

Денежные документы, находящиеся в кассе организации, учитываются на счете 50.3 «Денежные документы».

К таким документам относят: почтовые и вексельные марки, марки государственной пошлины, оплаченные авиабилеты, путевки и т.д. Денежные документы учитывают по номинальной стоимости. Аналитический учет ведут по их видам.

Акционерные общества могут открывать к счету 50 и другие субсчета, например, «Собственные акции, выкупленные у акционеров». При выкупе акционерного общества у акционеров акций составляют проводку:

Д 50.3 К 51, 52.

Аннулирование выкупленных акций отражают по:

Д 80 К 50.3.

Счет 57 «Переводы в пути» предназначен для учета денежных средств в отечественной и иностранной валютах в пути, т.е. внесенных в кассы сбербанков, кассы почтовых отделений для зачисления на счета организаций, но еще не зачисленных по назначению.

Основанием для принятия на учет по счету 57 сумм являются квитанции учреждений банка, касс почтовых отделений, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторами банка и другие.

Тема 11.

Учет фондов и финансовых результатов

11.1. Учет образования и использования уставного капитала

Источниками формирования имущества являются собственные средства и заемные средства.

Собственный капитал состоит из уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала, нераспределенной прибыли.

Уставный капитал – совокупность в денежном выражении вкладов в имущество организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Учет уставного (складочного) капитала осуществляют на пассивном счете 80 «Уставный капитал».

Уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражают по:

Д 75 К 80.

Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 в дебет счетов: 01, 04, 10, 50, 51, 52 и т.п.

11.2. Учет формирования добавочного капитала

Добавочный капитал складывается из следующих источников: эмиссионного дохода, возникшего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость; прироста стоимости имущества по переоценке.

Добавочный капитал учитывается на пассивном 83 счете «Добавочный капитал».

При переоценке имущества его стоимость может увеличиваться или уменьшаться. Увеличение стоимости актива имущества отражается по:

Д 01, 08 и др. К 83.

Уменьшение стоимости актива при переоценке отражается по:

Д 83 К 01, 08 и др.

Полученный организацией эмиссионный доход отражается по:

Д 50, 51, 52 и др. К 83.

Средства добавочного капитала могут быть направлены: на увеличение уставного капитала, на погашение убытка, выявленного по результатам работы за год, на распределение между учредителями организации.

11.3. Учет формирования резервного капитала

Резервный капитал создают в обязательном порядке акционерные общества и совместные организации.

Средства резервного капитала акционерного общества используются для покрытия его убытков, для погашения и выкупа облигаций.

Резервный капитал создается за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используют пассивный счет 82 «Резервный капитал».

Отчисления в резервный капитал отражаются по проводке:

Д 99 К 82.

Использование резервного капитала отражается по:

Д 82 К 75, 84 и т.д.

11.4. Формирование финансового результата деятельности предприятия

Финансовый результат отражает изменение собственного капитала за определенный период в результате производственно-финансовой деятельности.

Финансовый результат определяют по счету 99 «Прибыли и убытки».

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

- финансового результата от реализации продукции, основных средств, материалов и другого имущества;
- внереализационных прибылей и убытков.

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от реализации продукции и другого имущества первоначально определяют по счетам реализации (90, 91), а затем с этих счетов списывают на счет 99 «Прибыли и убытки».

Внереализационные прибыли и убытки сразу относят на счет 99 без предварительной записи на промежуточных счетах.

Тема 12.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность

12.1. Цели и задачи составления бухгалтерской отчетности

Отчетность – это система показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Она является завершающим этапом учетной работы.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации. Кроме этого, она необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит базой для планирования.

Отчетность организации классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую, статистическую и оперативную.

По периодичности составления различают внутригодовую и годовую.

По степени обобщения отчетных данных различают отчеты первичные, составляемые организациями и сводные (консолидированные), составляемые вышестоящими или материнскими организациями на основе первичных отчетов.

В настоящее время организации в обязательном порядке представляют квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность.

12.2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

Основными требованиями являются:

- бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса. В ней отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период;

- отчетность составляется на основе данных синтетического и аналитического учета и результатов инвентаризации имущества и финансовых обязательств;
- отчетность должна быть составлена на русском языке и в валюте Российской Федерации;
- отчетность составляется по типовым формам;
- организации, отчетность которых подлежит обязательной аудиторской проверке, в составе отчетности представляют итоговую часть аудиторского заключения;
- исправления отчетных данных после утверждения годовых отчетов производятся за отчетный период, в котором обнаружены искажения;
- организация составляет отчетность, отражающую состав имущества и источники его формирования;
- в случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ, помимо собственного бухгалтерского отчета, составляется сводная отчетность, включающая показатели отчетов таких обществ, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами.

12.3. Состав бухгалтерской отчетности

В соответствии с приказом Министерства финансов Российской Федерации № 8 квартальная отчетность включает:

- форму № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

В соответствии с Федеральным законом № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/96) годовая отчетность организации, за исключением отчетности бюджетных учреждений, включает:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- отчет об изменении капитала (форма № 3);
- отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- приложение к балансу (форма № 5);

- пояснительную записку;
- итоговую часть аудиторского заключения.

Малые предприятия могут представлять отчетность по упрощенной процедуре и формам отчетности.

12.4. Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчетности

В зависимости от цели использования информации пользователи подразделяются на внутренних и внешних.

Внутренние пользователи используют информацию с целью управления организацией. К ним относятся лица, несущие ответственность за управление деятельностью организации.

Группа внешних пользователей, изучая предоставленную отчетность, производит оценку финансового состояния и финансового положения организации в зависимости от финансовых интересов.

В соответствии с МСФО выделяют следующие группы пользователей:

- пользователи, имеющие прямой финансовый интерес;
- пользователи, имеющие косвенный финансовый интерес;
- пользователи, не имеющие финансового интереса.

В первую группу входят лица, управляющие организацией и лица, находящиеся вне организации, но имеющие с ней непосредственные связи.

Пользователи этой группы непосредственно участвуют в деятельности организации. К ним относят: акционеров, собственников, инвесторов, кредиторов, поставщиков, покупателей.

Степень влияния на управление организацией пользователей, имеющих косвенный финансовый интерес, регламентируется законодательством и нормативными документами. В эту группу входят регулирующие органы, налоговые органы, органы статистики и общественность.

Группу пользователей финансовой отчетности, не имеющих финансового интереса, составляют органы государственной статистики, аудиторы и аудиторские, организации, арбитражные и другие судебные органы.

Раздел 2. Аудит

Тема 13.

Основные понятия аудита и аудиторской деятельности

13.1. История возникновения аудита

В России *аудит* – новое направление контроля за хозяйственной деятельностью организаций. Оно появилось в связи с экономическими преобразованиями в стране.

Развитие рыночных отношений привело к тому, что было принято большое количество новых нормативных документов. Они регламентируют правовые вопросы деятельности организации; вопросы организации и постановки бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения, порядка формирования себестоимости продукции (работ, услуг).

В принятые нормативные документы вносились и вносятся изменения и дополнения. Особенно это касается бухгалтерского учета и налогообложения.

Реорганизация крупных государственных предприятий в коммерческие структуры вызвала приток новых руководителей предприятий и предпринимателей. В большинстве они не обладали опытом работы в новых условиях хозяйствования, имели слабое представление о системе законодательных и нормативных актов. В связи с чем допускали нарушения, ошибки, в основном, непреднамеренные.

В связи с этим возникла необходимость создания новой формы негосударственного контроля за деятельностью предприятий – аудит.

13.2. Сущность аудита: аудит, аудиторская деятельность, аудитор

Аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (аудируемых лиц).

Аудит осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 «Об аудиторской деятельности», другими федеральными законами.

Аудит не подменяет государственного контроля достоверности бухгалтерской отчетности, осуществляемого уполномоченными органами государственной власти.

Аудитором является физическое лицо, отвечающее квалификационным требованиям, установленным уполномоченным федеральным органом, и имеющее квалификационный аттестат аудитора.

Аудитор может работать в качестве работника аудиторской организации, либо в качестве индивидуального предпринимателя без образования юридического лица. Индивидуальный аудитор может осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать сопутствующие услуги. Он не имеет права заниматься другими видами предпринимательской деятельности.

К сопутствующим услугам относят: бухгалтерское, налоговое консультирование; постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета; составление бухгалтерской отчетности; проведение маркетинговых исследований; оценку имущества предприятия и т.п.

Аудиторская организация – это коммерческая организация, осуществляющая аудит и оказывающая сопутствующие аудиту услуги.

Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, кроме открытого акционерного общества.

В штате аудиторской организации должно состоять не менее пяти аудиторов.

13.3. Цели и задачи аудита

Основной целью аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под *достоверностью* понимается такая степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы и принимать обоснованные решения.

Задачи, выполняемые аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, соответствуют сопутствующим услугам, которые они оказывают аудируемым лицам.

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторами запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

13.4. Место аудита в системе контроля: аудит, ревизия и судебно-бухгалтерская экспертиза

Все три вида контроля имеют как общие, так и различные черты.

Аудит отличается от ревизии по своей сущности, по подходу к проверке документации, по взаимоотношениям с аудируемыми лицами, по выводам, сделанным по результатам проверки и т.д.

Понятие аудита шире понятия ревизии, т.к. аудит обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку предложений по оптимизации хозяйственной деятельности.

Проверки ревизий, как правило, заканчиваются или смещением руководителей, или наказаниями по другим каналам.

Аудитор проводит проверку по приглашению аудируемого лица или обязательную проверку только после заключения договора.

Ревизия строится на недоверии к проверяемому, для аудита характерно партнерство аудитора с аудируемым лицом.

Аудиторы могут работать экспертами судебно-следственных органов. У аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы много общего и основное – стремление добиться истины, используя специфические приемы бухгалтерских проверок, экономического анализа и т.п.

Аудиторская проверка проводится по желанию и просьбе клиента. Он ожидает от аудитора не разоблачений, а рекомендаций по улучшению хозяйственной деятельности.

Аудитор работает с учетными регистрами и первичными документами, добровольно предоставленными ему аудируемым лицом.

Эксперт-бухгалтер исследует документы, нередко изъятые в ходе следствия. Иногда аудитор присутствует при их изъятии.

Судебно-бухгалтерская экспертиза, являясь частью судебной экспертизы, подтверждает или опровергает виновность лица, в отношении которого заведено дело.

Общим для эксперта-бухгалтера и аудитора является их воздержанность от категоричных оценок рассмотренных фактов и отсутствие в их заключении нелестных эпитетов в адрес виновных лиц.

Эксперт-бухгалтер не должен выходить за рамки вопросов, которые поставлены ему следователем, судом и т.п.

Аудитор проводит проверку по программе, составленной им, может привлекать новые документы, самостоятельно принимать решения.

Судебно-бухгалтерская экспертиза ограничивается прошлыми фактами, давая им оценку. Бухгалтер-эксперт не обязан давать рекомендации по устранению недостатков.

13.5. Пользователи материалов аудиторских заключений

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации бухгалтерская отчетность является открытой. Следовательно, и аудиторские заключения могут использоваться:

1. Собственниками организаций, банками, поставщиками, кредиторами, покупателями, заказчиками, налоговыми органами, руководством и персоналом организации.

2. Аудиторами и аудиторскими организациями, юристами, различными консультантами, объединениями, ассоциациями, профсоюзными обществами и т.п.

Аудиторское заключение в составе трех частей с приложенной бухгалтерской (финансовой) отчетностью передается уполномоченному органу управления.

Аудиторское заключение в составе вводной и итоговой частей с приложенной отчетностью передаётся налоговому органу.

13.6. Профессиональная этика аудитора

В России Кодекс профессиональной этики аудитора был разработан и утвержден в 1996 году.

Основными нормами поведения аудитора являются:

– *независимость* обусловлена тем, что аудиторы или аудиторские организации не должны являться учредителями, собственниками аудируемых лиц; не должны иметь на проверяемых предприятиях никаких имущественных и личных интересов; не должны иметь родственные связи;

– *конфиденциальность*. Аудиторские организации обязаны хранить тайну об операциях аудируемых лиц; обеспечивать сохранность сведений и документов, получаемых и составляемых ими при проведении аудита; не вправе передавать указанные сведения и документы третьим лицам; разглашать их без письменного согласия аудируемых лиц;

- *объективность* обеспечивается высокой профессиональной подготовкой аудитора, большим опытом работы, знанием новейшей методической литературы;
- *соблюдение профессиональной компетентности*, т.е. аудитор должен в результате проверки отказаться от услуг, если они выходят за рамки его профессиональной компетентности;
- *аудиторы*, работающие в организации, должны поддерживать добрые отношения с коллегами по профессии; не допускать высокомерия; делиться опытом аудиторской работы; не допускать грубых критических замечаний и т.д.

Тема 14.

Нормативно-правовое регулирование и организация аудиторской деятельности

14.1. Правовые основы аудиторской деятельности в России

Действующая в России система нормативного регулирования аудиторской деятельности включает пять уровней:

I уровень – Федеральный закон «Об аудиторской деятельности», Кодексы Российской Федерации, Указы Президента Российской Федерации.

II уровень – Постановления Правительства Российской Федерации, нормативные правовые акты уполномоченного федерального органа государственного регулирования аудиторской деятельности, министерств и ведомств, призванные обеспечить эффективное функционирование института отечественного аудита в рыночных условиях, его поступательное развитие и совершенствование, контроль за деятельностью аудиторов.

III уровень – правила (стандарты) аудиторской деятельности, разрабатываемые с целью установления норм аудита, однозначно интерпретируемых всеми субъектами финансово-хозяйственной деятельности.

IV уровень – методики аудиторской деятельности, регламентирующие порядок осуществления аудиторами проверок применительно к конкретным отраслям, по отдельным вопросам налогообложения, финансов и по специальным аудиторским заданиям.

V уровень – внутренние стандарты аудиторских организаций, подготавливаемые с целью разъяснения положений аудиторской деятельности, оказания помощи в их реализации, в выработке приемов и способов выполнения конкретных аудиторских процедур. Они разрабатываются аудиторскими организациями и обеспечивают единый подход к проведению проверок и контролю их результатов в данной аудиторской организации.

14.2. Аттестация и лицензирование

Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности – это проверка квалификации физических лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью. Аттестация осуществляется в форме квалификационного экзамена.

Лицам, успешно сдавшим квалификационный экзамен, выдается квалификационный аттестат аудитора. Квалификационный аттестат аудитора выдается без ограничения срока его действия.

Обязательными требованиями к претендентам на получение аттестата аудитора являются:

- высшее экономическое или юридическое образование;
- наличие стажа работы по экономической или юридической специальности не менее трех лет.

Каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, обязан в течение каждого календарного года проходить обучение по программам повышения квалификации.

Квалификационные аттестаты выдаются по следующим направлениям аудиторской деятельности:

- банковский аудит;
- аудит страховых организаций; аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов;
- общий аудит.

14.3. Виды аудита: инициативный, обязательный, внутренний и внешний

Исходя из принципа инициативы проведения аудит может быть инициативным или обязательным.

Инициативный аудит проводится по решению администрации предприятия или его учредителей. Его цель – выявить недостатки в методике и организации бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния предприятия, разработать рекомендации по повышению эффективности его деятельности.

Обязательный аудит – это ежегодная обязательная аудиторская проверка ведения бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации или индивидуального предпринимателя.

Обязательный аудит осуществляется в случаях, если:

- организация имеет организационно-правовую форму ОАО;
- организация является кредитной, страховой, товарной или фондовой биржей, инвестиционным фондом и т.п.;
- объем выручки организации от реализации продукции за один год превышает в 500 тысяч раз или сумма активов баланса превышает на конец отчетного года в 200 тысяч раз установленный МРОТ;
- организация является государственным унитарным, муниципальным унитарным предприятием.

В зависимости от статуса аудитора выделяют внешний и внутренний аудит.

Внешний аудит проводится независимой аудиторской организацией на договорной основе с целью объективной оценки достоверности бухгалтерского учета и отчетности.

Внешний аудит, исходя из отраслевых особенностей подразделяется на общий аудит, аудит страховых организаций, аудит банков и аудит бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов.

Внутренний аудит выступает неотъемлемой частью системы управленческого контроля на предприятии. Его цель – оценка эффективности функционирования системы управления. Она достигается в процессе контроля со стороны специального органа, создаваемого на предприятии.

14.4. Общий аудит

Общий аудит – это аудит финансово-хозяйственной деятельности организации. Сюда относят: аудит учета основных средств, аудит нематериальных активов, аудит операций с материально-производственными запасами, аудит

кассовых операций, аудит операций по движению денежных средств на расчетном и специальных счетах в банках, аудит операций по движению средств на валютных счетах, аудит затрат на производство, аудит финансовых вложений, аудит формирования финансовых результатов и распределения прибыли и т.п.

Особенности аудита банковских операций, страховых компаний, инвестиционных институтов определяются спецификой ведения бухгалтерского учета, а также целями и направлениями деятельности.

14.5. Особенности проведения аудита по поручению государственных органов дознания

Работа эксперта-бухгалтера осуществляется по поручению судебно-следственных органов. Назначение судебно-бухгалтерской экспертизы осуществляется либо органами предварительного следствия, либо судами при расследовании или решении уголовных и гражданских дел.

Эксперт-бухгалтер исследует документы и учетные регистры, изъятые в ходе следствия. Иногда сам эксперт-аудитор присутствует при изъятии этих документов.

Эксперт-бухгалтер, изучая учетные регистры и первичные документы, обязан отметить нарушение правил ведения учета, не квалифицируя их.

Эксперт-бухгалтер обязан воздерживаться от категоричных оценок обнаруженных фактов, он стремится добиться истины.

Эксперт-бухгалтер осуществляет экспертизу в рамках вопросов, поставленных ему следователем или судом. Он ограничивается прошлыми фактами, давая им оценку.

Тема 15.

Международные и отечественные стандарты аудиторской деятельности

15.1. Цели и основные принципы аудиторских стандартов

С развитием рынка и интеграционных процессов в экономике разных стран появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Стала очевидна потребность в разработке единых требований.

Аудиторские стандарты формируют единые требования к качеству и надежности аудита и обеспечивают определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении.

Основная цель аудиторских стандартов – обеспечить всех аудиторов и пользователей аудиторских услуг единообразным пониманием основных принципов аудита, прав и обязанностей аудиторов, методов и приемов формирования и выражения независимого аудиторского мнения. Стандарты служат основанием для оценки качества проведения аудита и определения ответственности аудиторов при недобросовестном выполнении проверки.

Внедрение стандартов способствует обеспечению высокого качества аудиторских проверок, применению единых требований при осуществлении обязательного аудита, использованию научных достижений в процессе проведения проверок, пониманию пользователями финансовой информации, сущности и методов аудита, обеспечению сравнимости показателей работы отдельных аудиторов.

На основе стандартов формируются программы для подготовки аудиторов.

15.2. Международные аудиторские стандарты

Международные аудиторские стандарты призваны регулировать единство организации, порядка и оформления процедур, а также результатов аудиторской деятельности во всем мире.

Разработкой таких стандартов занимается Комитет по международной аудиторской практике Международной федерации бухгалтеров.

В основу международных стандартов аудита положены следующие концептуальные положения:

- финансовая отчетность является основным источником информации для внешних пользователей;
- понятия аудита финансовой отчетности и сопутствующих услуг разграничиваются;
- выражение аудитором мнения в отношении достоверности утверждений, представленных одной стороной и предназначенных для использования другой, рассматривается как уверенность;
- при проведении аудита абсолютная уверенность в достоверности финансовой отчетности недостижима из-за существования определенных факторов: применение тестирования, наличие ограничений, преимущественно убедительный характер большинства доступных аудитору доказательств;
- аудитор формирует мнение о достоверности финансовой информации в отчете.

Международные стандарты аудита способствуют развитию профессии в странах, где уровень профессионализма ниже мирового.

15.3. Федеральные аудиторские стандарты

Аудиторские стандарты в России разрабатываются на основе международных стандартов.

Все стандарты рассматриваются и утверждаются на заседаниях комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации. Они подразделяются на:

- федеральные стандарты, которые являются обязательными для аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, аудируемых лиц. Они утверждаются Правительством Российской Федерации;
- внутренние стандарты, действующие в профессиональных аудиторских объединениях, аудиторских организациях.

Стандарты включают следующие разделы:

- общие положения – формируется цель и задачи стандарта, объект стандартизации и сфера применения;
- основные понятия и определения;
- сущность стандарта – проблема, требующая решения;
- практические приложения – отражают различные схемы, таблицы.

В настоящее время в российской аудиторской практике применяется 31 федеральных стандартов:

- цель и основные принципы аудита;
- документирование аудита;
- планирование аудита;
- программа аудита;
- аудиторские доказательства;
- аудиторское заключение;
- внутренний контроль качества аудита;
- оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом; аффилированные лица;
- события после отчетной даты;
- применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица и др.

15.4. Внутрифирменные аудиторские стандарты

Внутрифирменные аудиторские стандарты – документы, детализирующие и устанавливающие единые требования к аудиту с целью обеспечения эффективности работы и ее адекватности стандартам аудиторской деятельности. Они регла-

ментируют деятельность аудиторов в рамках конкретной аудиторской организации.

Эти стандарты учитывают специфику работы аудиторской организации и раскрывают содержание отдельных процедур проведения проверки, сбора аудиторских доказательств, их документирования и др.

В то же время они не должны быть излишне детализированы, сковывать инициативу аудиторов, т.к. это может превратить аудит в механический сбор сведений.

Внутренний стандарт аудиторской организации имеет следующую структуру:

- регламентирующие параметры – ссылка на российские или международные стандарты;
- общие положения – необходимость внутреннего стандарта, описание объекта стандартизации и др.;
- цель и задачи стандарта – назначение и конкретные проблемы, решение которых обеспечивается его применением;
- взаимосвязь с другими стандартами;
- определение основных принципов и методик;
- оформление – перечень документов, которые аудитор должен составить согласно требованиям стандарта;
- перечень нормативных актов, которыми аудиторы должны руководствоваться при выполнении требований внутреннего стандарта.

Тема 16.

Технология проведения аудиторской проверки

16.1. Объем аудита

Сроки и стоимость оказания аудиторских услуг определяются с учетом объема и сложности работ, конъюнктуры рынка таких услуг.

Аудиторская организация должна согласовать с аудируемым лицом основные организационные вопросы, связанные с проведением проверки, до подготовки всей документации.

Объем аудита определяется еще на стадии предварительного планирования, т.е. в процессе знакомства аудиторов с финансово-хозяйственной деятельностью клиента и оценки степени влияния на нее внешних и внутренних факторов.

Определив объем аудита, аудиторы согласовывают с аудируемым лицом формы и виды оценки стоимости аудиторских услуг. Это может быть аккордная, повременная, сдельная оплата работ, оплата по результатам, предусматривающая отказ аудиторской организации от заранее определенной суммы за предоставленную услугу, комбинированная оплата.

16.2. Письмо-согласие аудиторской организации о согласии на проведение аудита

Аудиторская организация, согласившись на проведение аудита конкретного аудируемого лица, направляет ему письмо-согласие на проведение аудита. В содержании письма должны быть раскрыты: цель аудита, его объекты, сроки проведения проверки, ответственность аудиторской организации перед аудируемым лицом и ее обязательство о сохранности

коммерческой тайны, обязательства клиента по предоставлению необходимой для проверки информации, ответственность руководства предприятия за достоверность финансовой информации и отчетности, нормативные акты, на основании которых будет проводиться аудит, возможный риск невыявления неточностей и ошибок в учете и отчетности аудируемого лица, форма отчетности аудиторской организации по результатам проверки, условия оплаты работы.

Письмо-согласие на проведение аудита составляется при первоначальной проверке.

При повторном аудите оно составляется в случаях:

- серьезных изменений видов деятельности аудируемого лица;
- изменения в составе руководства;
- несогласия руководства аудируемого лица с объемом, масштабом аудита; непонимания своей ответственности за предоставленную информацию и документацию и др.

Взаимоотношения аудиторской организации и аудируемого лица регулируются договором.

Договор на оказание аудиторских услуг юридически отражает и фиксирует интересы сторон. В договоре на оказание аудиторских услуг обязательно должен быть учтен интерес потенциального пользователя.

16.3. Планирование аудита

Для качественного выполнения проверки в установленные сроки аудиторской организации необходимо составить план предстоящих работ.

Планирование аудита осуществляется с целью:

- установить объем проверяемой информации, время проведения проверки, величину и состав групп аудиторов;
- определить перечень аудиторских процедур и методику их применения;
- определить состав информации, которую аудируемое лицо должно предоставить для установления возможности применения выборочных методов контроля.

На этапе предварительного планирования осуществляется общее знакомство с системой внутреннего контроля. По результатам общего знакомства делается вывод и оценка работы этой системы.

Если будет сделан вывод о ненадежности системы внутреннего контроля, «низком ее уровне», то полагаться на эту систему нецелесообразно. Наоборот, если можно доверять этой системе, то аудиторы выполняют первичную оценку надежности этой системы и подтверждают достоверность такой оценки на этапе выполнения аудиторских процедур.

Если аудиторская организация характеризует деятельность данной службы как эффективную, то результаты ее работы можно использовать при проведении проверки.

Затем формируется группа аудиторов и распределяются обязанности и ответственность между ними. В состав группы включаются аттестованные аудиторы и аудиторы-ассистенты. Последние, как правило, не имеют квалификационных аттестатов и выполняют комплекс работ по сбору аудиторских доказательств, их документированию и анализу. При этом следует учитывать бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита, предполагаемые сроки работы, количественный состав группы, должностной и квалификационный уровень членов группы.

16.4. Программа аудита

Результатом планирования является *программа аудита*. Это перечень действий с указанием сроков и исполнителей.

Программа включает следующие этапы:

- составление обзора деятельности аудируемого лица – описание системных процессов и связанных с ними потоков информации, документооборота; учетная политика, организационная структура, виды деятельности и т.п.
- разработка стратегии аудита, связанной со спецификой аудируемого лица;

- непосредственное проведение аудита, т.е. выполнение выбранных аудиторских процедур;
- формирование аудиторского мнения на основе собранных доказательств.

В процессе подготовки общего плана и программы дается предварительная оценка системы внутреннего контроля на предприятии, устанавливается приемлемый уровень существенности и аудиторского риска, позволяющие считать бухгалтерскую отчетность достоверной, выявляются значимые для аудита области, намечается объем аудита и последовательность выполнения аудиторских процедур, выбираются методики контроля.

Аудиторская программа может составляться в виде программы тестов контроля и в виде программы проверки оборотов и остатков на бухгалтерских счетах. Порядок составления и оформления общего плана и программы проверки аудиторская организация определяет самостоятельно. Ею могут быть также подготовлены соответствующие внутренние стандарты аудита.

16.5. Методы аудиторских проверок

Для сбора аудиторских доказательств применяются различные процедуры.

1. *Фактическая проверка (инвентаризация)* – прием, позволяющий получить точную информацию о состоянии имущества и финансовых обязательств аудируемого лица.

2. *Подтверждение (сверка расчетов)* – приём, используемый для получения в письменном виде информации от третьих лиц о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетах учета расчетов, дебиторской и кредиторской задолженности. Запросы на подтверждение готовят в виде документа от имени руководства аудируемого лица в адрес третьей стороны.

3. *Документальная проверка* заключается в установлении реальности определенных документов и правильности их

оформления. Для этого аудиторам рекомендуется выбрать определенные записи в учетных регистрах и проследить их движение вплоть до того первичного документа, который должен подтвердить реальность и целесообразность этой операции. Разновидностями данного метода являются: формальная, логическая и арифметическая проверка.

4. *Опрос персонала, руководства предприятия и третьих лиц* может проводиться на всех стадиях проверки и имеет целью познакомиться с особенностями работы сотрудников, выяснить уровень из квалификации, состав выполняемых работ и т.п.

5. *Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций* позволяет аудиторам проконтролировать учетные работы, выполняемые бухгалтерией предприятия.

6. *Проверка механической точности расчетов* аудируемого лица заключается в проверке данных документов и учетных регистров (записей) путем независимого выборочного пересчета.

7. *Прослеживание (сканирование)* – это процедура, в ходе которой аудиторы проверяют отдельные первичные документы, полноту их отражения в учете, правильность указанной корреспонденции счетов.

8. *Аналитические процедуры* – это анализ и оценка полученной аудитором информации, изучение важнейших финансовых и экономических показателей с целью выявления необычных и неверно отраженных в учете хозяйственных операций, а также установления причин таких ошибок и искажений. Аналитические процедуры наиболее эффективны с точки зрения трудозатрат. Наиболее распространенными являются:

- сопоставление остатков по счетам за различные периоды;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности с плановыми;
- оценка соотношения между различными статьями отчетности и сопоставление их с данными предыдущих периодов;
- сопоставление финансовой и нефинансовой информации (например, сведений об объеме выпуска продукции в денежном и натуральном выражении).

16.6. Оценка принципа действующего предприятия

Составляя аудиторское заключение, аудиторская организация обязана по второй ее части (аналитической) дать анализ финансового состояния аудируемого лица, т.е. рассчитать такие показатели, как финансовая устойчивость, ликвидность баланса, платежеспособность и т.д. Это необходимо для оценки допущения непрерывности деятельности предприятия, т.е. его возможность продолжать деятельность в обозримом будущем и исполнять свои обязательства. Приведенные в аудиторском заключении доказательства должны подтвердить это допущение или доказать его неприменимость. Такие доказательства могут быть получены по результатам следующих процедур: анализ и обсуждение с управленческим персоналом денежных потоков и прибыли по состоянию на дату, ближайшую к дате подписания аудиторского заключения; рассмотрение условий договоров займов и других долговых обязательств и анализ фактов их нарушения; запрос сведений о любых существенных для предприятия правовых проблемах и др.

16.7. Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

Аудиторская организация до начала проведения аудита (на начальной стадии планирования аудита) должна получить достаточные знания о системах бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, а также аудиторском риске, состоящем из совокупности таких показателей:

- неотъемлемый риск;
- риск системы контроля;
- риск необнаружения.

На этапе предварительного планирования дается аудитором предварительная оценка работы указанных систем. Эта оценка основывается на получении аудиторской организаци-

ей таких сведений: общее представление о специфике и масштабах деятельности предприятия, системе его бухгалтерского учета, структуре службы внутреннего аудита и ее месте в системе управления, составе решаемых внутренними аудиторами задач, их профессионализме, регулярности и качестве проводимых ими проверок, принятых мерах по обеспечению сохранности имущества, надежности бухгалтерского учета и достоверности отчетности.

Если первоначальная оценка обеих систем не совпадает с реальной оценкой, полученной аудитором по результатам тестирования, он имеет право самостоятельно принять другой метод проведения проверки и расширить круг аудиторских процедур.

16.8. Аудиторские доказательства

В ходе аудиторской проверки аудиторам необходимо собрать исчерпывающие доказательства для составления объективного заключения о достоверности бухгалтерской отчетности.

Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудиторами в ходе проверки от аудируемого лица и третьих лиц или в результате анализа, позволяющая сделать выводы и выразить мнение по отчетности.

Аудиторские доказательства представляют собой документальные источники данных, документацию бухгалтерского учета, заключения экспертов, сведения из других источников.

В соответствии со стандартом «Аудиторские доказательства» количество информации, необходимой для аудиторских оценок, жестко не регламентируется.

Аудиторы на основе своего профессионального опыта самостоятельно определяют достаточный объем информации для выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности.

При этом во внимание принимаются следующие факторы:

- степень аудиторского риска;

- наличие свидетельств от третьих лиц;
- получение доказательств на основе данных системы внутреннего контроля;
- получение информации в результате самостоятельно выполненных аудиторских процедур;
- получение доказательств в форме документов и письменных показаний;
- возможность сопоставления выводов, сделанных на основании доказательств.

Аудиторские доказательства делятся на три вида:

- *внутренние*, включающие информацию, полученную от аудируемого лица в письменном или устном виде;
- *внешние*, содержащие информацию, полученную от третьих лиц в письменном виде;
- *смешанные* – это информация от аудируемого лица, подтвержденная информацией от третьих лиц.

Наиболее важными являются внешние доказательства.

Источниками получения аудиторских доказательств являются:

- первичные документы аудируемого лица и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета аудируемого лица;
- результаты анализа его хозяйственной деятельности;
- устные показатели сотрудников аудируемого лица и третьих лиц;
- сопоставление данных различных документов;
- результаты инвентаризации имущества и обязательств;
- бухгалтерская отчетность.

В соответствии со стандартом «Аудиторские доказательства» одним из источников аудиторских доказательств являются разъяснения руководства аудируемого лица по вопросам, возникшим у аудитора. Аудитор должен использовать такие разъяснения, пока они не получают опровергающих их фактических данных.

И все же наиболее ценными доказательствами считаются для аудитора сведения, собранные им в результате самостоятельного изучения хозяйственных операций аудируемых лиц.

16.9. Аудиторская выборка

Выборочный контроль широко применяется при осуществлении аудиторских проверок. Это вызвано экономией времени и уменьшением стоимости работ по сравнению с проведением сплошной проверки. Применение метода выборочного контроля не должно снижать эффективности аудита в целом.

Таким образом, *цель выборочной проверки* – сокращение времени и стоимости аудита при обеспечении его качества.

В соответствии со стандартом «Аудиторская выборка», она должна быть репрезентативной. Это значит, что все элементы совокупности должны иметь равную вероятность быть отображенными в выборку.

Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов:

- случайный отбор (может проводиться по таблице случайных чисел);
- систематический отбор предполагает, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности (например, изучение каждого 20-го документа из всей совокупности), либо на их стоимостной оценке (например, отбирается тот элемент, составляющий сальдо или оборот, на который приходится каждый следующий миллион стоимости совокупности);
- комбинированный отбор представляет комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

Для построения выбора аудиторская организация должна определить:

- порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности;
- проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка;
- объем выборки.

Для любой выборки аудиторская организация обязана:

- проанализировать каждую ошибку;

- экстраполировать полученные при выборке результаты на всю совокупность;
- оценить риски выборки.

При анализе ошибок, попавших в выборку, аудиторская организация должна установить характер ошибок.

В рабочей документации аудитора должны обязательно отражаться все стадии проведения выборки и анализ ее результатов.

16.10. Контроль качества работы аудиторов

Для обеспечения высокого качества аудиторской деятельности должен осуществляться ее предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль выполняется на стадии аттестации и лицензирования аудиторов и аудиторских организаций.

Текущий контроль осуществляется по двум направлениям: контроль отдельных аудиторских проверок и общий контроль качества аудита.

Контроль отдельных аудиторских проверок предполагает обеспечение независимости, профессионализма и компетентности аудиторов; текущий контроль их работы, знание наиболее проблемных вопросов бухгалтерского учета аудируемых лиц; проверку выполненной работы с точки зрения ее соответствия стандартам, достаточности документации, достижения целей аудита.

Общий контроль качества аудита базируется на личных качествах аудитора (честность, объективность, независимость, конфиденциальность, компетентность); обоснованном распределении работы между членами группы аудиторов; надзоре за работой аудиторов по соблюдению стандартов качества; контроле за эффективностью политики оценок контроля качества.

Контроль аудиторской организации за работой аудиторов осуществляется посредством обсуждения и проверки

обоснованности программы проведения проверки и посредством строгого соблюдения организационно-этических принципов аудита и с помощью проведения выборочной перепроверки достоверности отдельных показателей отчетности у аудируемого лица другим аудитором после выдачи заключения основным аудитором. Контроль необходим на всех этапах деятельности аудиторской организации.

Последующий контроль за качеством работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в соответствии с законодательством возложен на уполномоченный федеральный орган. Он может осуществлять проверки качества работы аудиторов как своими силами, так и делегировать право проведения таких проверок аккредитованным профессиональным аудиторским объединениям в отношении участников этих объединений.

16.11. Действия аудитора при выявлении искажений бухгалтерской отчетности

По материалам проведенной проверки аудиторской организации рекомендуется наряду с обязательным представлением аудируемому лицу аудиторского заключения подготовить отчет для руководства аудируемого лица.

В соответствии со стандартом «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита» такая информация должна быть четкой, краткой и содержательной, не иметь фактических неточностей.

Письменная информация должна содержать: реквизиты аудиторской организации и проверяемого предприятия; указание периода, за который проводилась проверка; выявленные нарушения в организации бухгалтерского учета, в системе внутреннего контроля и отчетности. Дополнительно могут быть отражены: методика аудита, перечень однородных групп хозяйственных операций, подвергнутых проверке; количественная оценка влияния выявленных отклонений

на показатели отчетности; ссылки на нормативные акты, положения которых были нарушены и др.

Порядок подготовки письменной информации предполагает разработку ее предварительного варианта, отражающего требования по внесению исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовке перечня уточнений к ранее составленной бухгалтерской отчетности.

Руководство аудируемого лица может подготовить письменный ответ, содержащий его точку зрения на замечания аудиторов. Мнение аудируемого лица учитывается аудиторской организацией при составлении окончательного варианта письменной информации. Эта информация аудиторской организации для руководства аудируемого лица является конфиденциальным документом. Она может быть передана только лицу, подписавшему договор оказания аудиторских услуг, или лицу, прямо указанному в качестве ее получателя в договоре.

16.12. Использование работы эксперта

Аудиторы нередко сталкиваются с трудностями при оценке определенных специфических обстоятельств и сторон производственно-хозяйственной деятельности аудируемого лица. Чтобы избежать существенных ошибок и уменьшить предпринимательский риск на стадии планирования аудита решается вопрос о необходимости привлечения к проверке эксперта.

Эксперт – это специалист, имеющий достаточные знания и опыт работы в определенной области, отличной от бухгалтерского учета и аудита, и не состоящий в штате аудиторской организации. Эксперт может представлять свидетельства или заключения по следующим вопросам:

- оценка отдельных видов имущества;
- определение количества и состояния имущества;
- измерение объемов выполненных или предстоящих выполнении работ;

- юридическая оценка и интерпретация договоров, учредительных документов, нормативных актов;
- производство расчетов специальными приемами и способами.

Для проведения этих работ могут привлекаться различные специалисты: юристы, оценщики, инженеры и т.д.

В соответствии со стандартом «Использование работы эксперта» к услугам эксперта прибегают для получения объективных данных в какой-либо узкой области, связанной с проведением аудиторской проверки. В качестве эксперта могут привлекаться юридические и физические лица. Эксперт должен иметь соответствующую квалификацию, подтвержденную документами. Он должен быть объективным и не состоять в родственных или финансовых отношениях с аудируемым лицом.

Объем и условия выполнения экспертных работ согласовываются руководством аудируемого лица, аудиторской организацией и экспертом и фиксируются в договоре. Такой договор эксперт заключает с аудируемым лицом или аудиторской организацией.

В договоре должны быть отражены такие сведения:

- цели и объем работы эксперта;
- описание взаимоотношений эксперта с аудируемым лицом, если таковые потребуются;
- конфиденциальность информации аудируемого лица;
- сведения о предложениях и методах, которые эксперт намеревается использовать;
- форму и содержание заключения эксперта.

Результаты экспертизы представляются в виде письменного заключения и включаются в рабочую документацию аудиторской организации. В заключении эксперта должны быть отражены:

- наименование аудируемого лица;
- объем проведенной работы и предел ответственности эксперта;
- применявшиеся методы работы;
- результаты проведенной работы.

Заключение эксперта должно состоять из трех частей: вводной, исследовательской и выводов.

16.13. Аудиторская документация

Полученные в ходе аудита доказательства следует отражать в рабочих документах аудитора.

Требования к содержанию, оформлению и порядку хранения рабочей документации аудита определены в стандарте «Документирование аудита».

К рабочей документации аудита относятся:

- планы и программы проведения аудита;
- материалы изучения и оценки систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- записи о характере и объеме проведенных аудиторских процедур и их результатов;
- записи устных обсуждений, возникших в ходе аудита вопросов с сотрудниками администрации предприятия;
- письменные разъяснения, полученные от руководства предприятия;
- информация для руководства предприятия;
- заключения экспертов, выводы и рекомендации аудиторской организации и др.

Состав, количество и содержание рабочей документации аудиторская организация определяет самостоятельно с учетом характера и сложности проведенной работы, состояния бухгалтерского учета и внутреннего контроля, уровня руководства деятельностью аудиторов.

Рабочие документы должны иметь следующие реквизиты: наименование и дату составления документа; наименование аудируемого лица; период, за который проводится аудит; содержание документа; подпись лица, составившего документ; дату проверки и подпись лица, проверившего документ.

Письменные разъяснения руководства аудируемого лица могут быть предоставлены аудиторской организацией в форме официального письма.

После окончания аудита рабочая документация подлежит сдаче в архив аудиторской организации, где хранится скomплектованной в пачки не менее 5 лет.

Аудиторская документация является собственностью аудиторской организации. Однако, содержащаяся в ней информация конфиденциальна и не подлежит использованию без согласия аудируемого лица.

16.14. Порядок составления аудиторского заключения

Аудиторское заключение составляется по результатам аудита бухгалтерской отчетности субъекта, проведенного аудиторской организацией. В аудиторском заключении объект аудита должен быть обозначен либо наименованиями всех составляющих отчетности, в отношении которых проводится аудит, либо словами «бухгалтерская отчетность».

Аудиторское заключение может быть:

- безусловно-положительным;
- модифицированным с оговоркой;
- с отказом от выражения мнения.

В безусловно-положительном аудиторском заключении мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности означает, что отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов аудируемого лица на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период, исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Модифицированное аудиторское заключение с оговоркой:

– условно-положительное, в котором мнение аудитора означает, что за исключением определенных в аудиторском заключении обстоятельств, бухгалтерская отчетность подготовлена таким образом, чтобы обеспечить во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов субъекта на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период, исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации;

– отрицательное аудиторское заключение, в котором мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица означает, что в связи с определенными обстоятельствами эта отчетность подготовлена таким образом, что она не обеспечивает во всех существенных аспектах отражение активов и пассивов аудируемого лица на отчетную дату и финансовых результатов его деятельности за отчетный период, исходя из нормативного акта, регулирующего бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

Отказ аудиторской организации от выражения мнения о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица означает, что аудиторская организация не может выразить и не выражает такое мнение в одной из установленных настоящим порядком форм.

Мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерского отчетности аудируемого лица должно быть выражено так, чтобы этому лицу и пользователям были очевидны содержание и форма его.

Аудиторское заключение должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой. К заключению должна быть приложена бухгалтерская отчетность аудируемого лица.

Вводная часть представляет собой общие сведения об аудиторской организации.

Аналитическая часть – это отчет аудиторской организации аудируемому лицу обобщающих результатах проверки состояния внутреннего контроля, бухгалтерского учета и отчетности аудируемого лица, а также соблюдения субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Итоговая часть представляет собой мнение о достоверности бухгалтерской отчетности аудируемого лица. Итоговая часть должна быть адресована учредителям аудируемого лица, если иное не предусмотрено договором на проведение аудита.

Аудиторская организация должна представить аудируемому лицу не менее двух первых экземпляров аудиторского заключения; не менее одного экземпляра в составе вводной, аналитической и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся объектом аудита; не менее одного экземпляра в составе вводной и итоговой частей с приложением бухгалтерской отчетности, явившейся объектом аудита для представления заинтересованным пользователям, включая налоговые органы.

Аудиторская организация должна представить аудиторское заключение аудируемому лицу в сроки, согласованные с этим субъектом.

Аудируемое лицо несет ответственность за предоставление копий аудиторского заключения заинтересованным пользователям, включая учредителей, налоговые органы и т.п.

Заинтересованные пользователи, включая налоговые и другие государственные органы, не имеют права требовать от аудиторской организации, а аудиторская организация не имеет права и не обязана предоставлять каким-либо пользователям копии аудиторского заключения целиком или в какой-либо части, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Проведение итогового контроля (тест)

1. *Что представляет собой хозяйственных учет:*
 - а) способ контроля за деятельностью предприятия;
 - б) одну из функций управления предприятием;
 - в) систему наблюдения, измерения и регистрации процессов материального производства с целью контроля и управления;
 - г) наблюдение, измерение и регистрация экономических процессов.
2. *Какие измерители применяются в хозяйственном учете:*
 - а) денежные и трудовые;
 - б) натуральные и денежные;
 - в) натуральные, трудовые, денежные.
3. *Каковы принципы бухгалтерского учета:*
 - а) непрерывность, периодичность, целостность;
 - б) соответствия содержания форме, целостность;
 - в) обособленность, непрерывность, последовательность, временная определенность факторов хозяйственной деятельности, осмотрительность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость, рациональность.
4. *Какие знаете способы исправления ошибок в учетных регистрах:*
 - а) корректура, «красное сторно»;
 - б) красное сторно», метод дополнительных записей;
 - в) корректура, «красное сторно», метод дополнительных записей.
5. *На какие виды принято делить бухгалтерский учет:*
 - а) финансовый, статистический;
 - б) оперативный, управленческий;
 - в) бухгалтерский (финансовый) и бухгалтерский (управленческий);
 - г) финансовый и оперативный.

6. Что является объектом бухгалтерского учета:

- а) хозяйственная деятельность предприятий и их подразделений;
- б) хозяйственные операции и их результаты;
- в) имущество предприятия, его обязательства и хозяйственные операции.

7. Что такое предмет бухгалтерского учета:

- а) хозяйственная деятельность организации;
- б) имущество организации и источники его образования;
- в) затраты на производство и реализацию продукции.

8. Дайте классификацию имущества предприятия по источникам образования:

- а) собственные и заемные;
- б) капитал и резервы;
- в) обязательства по расчетам, займы и кредиты банков.

9. Что такое метод бухгалтерского учета:

- а) совокупность способов и приемов для правильного ведения бухгалтерского учета;
- б) балансовое обобщение имущества, обязательств и хозяйственных операций;
- в) система способов, и приемов изучения предмета бухгалтерского учета посредством документации, инвентаризации, оценки, калькуляции, системы счетов и двойной записи, баланса и отчетности.

10. Что такое баланс:

- а) балансовый метод отражения информации за отчетный период;
- б) совокупность показателей, отражающих имущество организации в денежной форме;
- в) способ экономической группировки и обобщения имущества по составу и размещению и источникам его формирования в денежной оценке на определенную дату.

11. Что относится к пассиву баланса:

- а) внеоборотные активы, основные средства;

- б) запасы, затраты, налог на добавочную стоимость;
- в) долгосрочные и краткосрочные обязательства.

12. Как определить активность счета:

- а) по экономическому содержанию активной части баланса, дебетовому сальдо;
- б) по отчетности, плану счетов, по перечню аналитических счетов;
- в) по связи показателей синтетического и аналитического учета.

13. Каково назначение оборотных ведомостей:

- а) установить контроль за правильным ведением бухгалтерского учета;
- б) обобщить данные бухгалтерского учета для ознакомления с имуществом организации;
- в) сделать периодическое обобщение сумм оборотов и сальдо по всем синтетическим счетам для проверки учетных записей, составления баланса и общего ознакомления с состоянием и изменениями имущества организации.

14. Какое равенство итогов должно сохраняться в графах оборотной ведомости по синтетическим счетам:

- а) итоги дебетовых и кредитовых начальных сальдо равны итогам дебетовых и кредитовых конечных сальдо;
- б) итог дебетовых начальных сальдо равен итогу кредитовых начальных сальдо; итог дебетовых оборотов равен итогу кредитовых оборотов; итог дебетовых конечных сальдо равен итогу кредитовых конечных сальдо.

15. На какие группы делятся счета по структуре:

- а) активные, пассивные, активно-пассивные;
- б) счета основные, собирательно-распределительные, калькуляционные;
- в) основные, регулирующие, распределительные, калькуляционные, финансово-результатные и забалансовые.

16. Что такое инвентаризация:

- а) проверка наличия и соблюдения правил хранения и использования имущества организации;
- б) сопоставление наличия имущества и обязательств с данными бухгалтерского учета.

17. Что такое калькуляция:

- а) способ группировки затрат, выраженных в денежной форме;
- б) способ контроля за произведенными затратами;
- в) способ определения себестоимости отдельных видов продукции.

18. Что понимается под формой бухгалтерского учета:

- а) совокупность технических средств и учетных регистров;
- б) совокупность учетных регистров, определяющих связь синтетического и аналитического учета, методику и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса;
- в) количество применяемых учетных регистров.

19. Какие формы применяются в бухгалтерском учете:

- а) упрощенная для малых предприятий, мемориально-ордерная;
- б) автоматизированная, журнально-ордерная;
- в) журнал – главная, упрощенная для малых предприятий, мемориально-ордерная, журнально-ордерная и автоматизированная.

20. Списание ОПР на затраты основного производства оформляется проводкой:

- а) Д 20 К 26;
- б) Д 20 К 25;
- в) Д 20 К 23.

21. В бухгалтерском балансе сырье, материалы и другие аналогичные ценности отражаются по:

- а) первоначальной стоимости;
- б) фактической себестоимости приобретения;
- в) остаточной стоимости.

22. Учет НДС, подлежащий уплате поставщикам, отражается по:
- а) Д 19/3 К 76;
 - б) Д 19/3 К 60;
 - в) Д 19/3 К 68.
23. Оприходование основных материалов, купленных подотчетными лицами, оформляется проводкой:
- а) Д 10/1 К 71;
 - б) Д 10/2 К 71;
 - в) Д 10/1 К 60.
24. Зачтен НДС, фактически уплаченный за приобретенные у поставщика материалы:
- а) Д 19/3 К 68;
 - б) Д 68 К 19/3;
 - в) Д 60 К 19/3.
25. В состав какой себестоимости входят расходы на продажу:
- а) производственной;
 - б) полной.
26. Какой проводкой оформляется выпуск готовой продукции из производства:
- а) Д 26 К 43;
 - б) Д 43 К 20.
27. Какой проводкой оформляется прибыль от реализации продукции:
- а) Д 91 К 90;
 - б) Д 99 К 90;
 - в) Д 90 К 99.
28. По какой стоимости отражаются в балансе основные средства:
- а) по остаточной;
 - б) по первоначальной;
 - в) по восстановительной.

29. Выдача денег подотчетному лицу оформляется проводкой:
- а) Д 51 К 50;
 - б) Д 71 К 50;
 - в) Д 50 К 71.
30. Бухгалтерская проводка Д 20 К 70 означает:
- а) начисление заработной платы рабочим основного производства;
 - б) удержание подоходного налога из заработной платы.
31. Источниками собственных средств предприятия являются:
- а) прибыль и денежные средства в кассе предприятия;
 - б) уставный, добавочный капитал, прибыль.
32. По какой стоимости включаются основные средства в валюту баланса:
- а) по первоначальной;
 - б) по остаточной;
 - в) по восстановительной.
33. По какой проводке производится отражение в учете безвозмездно полученных основных средств:
- а) Д 01 К 91;
 - б) Д 08 К 98;
 - в) Д 08 К 75.
34. Какой проводкой оформляется ввод в эксплуатацию основных средств:
- а) Д 01 К 75;
 - б) Д 01 К 08;
 - в) Д 47 К 01.
35. Какой проводкой оформляется начисление амортизации по основным средствам, используемым в основном производстве:
- а) Д 08 К 01;
 - б) Д 20 К 02;
 - в) Д 25 К 02.

36. Перечисление налогов в бюджет оформляется проводкой:

- а) Д 50 К 51;
- б) Д 68 К 51;
- в) Д 60 К 51.

37. Удержание подоходного налога из заработной платы оформляется проводкой:

- а) Д 70 К 68;
- б) Д 20 К 70;
- в) Д 70 К 50.

38. Какой проводкой оформляется депонированная заработная плата:

- а) Д 20 К 70;
- б) Д 26 К 68;
- в) Д 70 К 76.

39. Какой проводкой оформляется выдача депонированной заработной платы:

- а) Д 76 К 50;
- б) Д 50 К 76;
- в) Д 70 К 76.

40. В каких случаях расходы на продажу включают в полную фактическую себестоимость реализованной продукции:

- а) во всех случаях;
- б) ни в каких случаях;-
- в) в случае оценки готовых изделий по ценам реализации.

41. Какой проводкой оформляется поступление денег в кассу с расчетного счета:

- а) Д 50 К 71;
- б) Д 50 К 51;

42. Что понимается под бухгалтерской отчетностью:

- а) составление баланса и отчета о прибылях;
- б) обеспечение государственного контроля за деятельностью предприятия в целях правильного начисления и уплаты налогов;

- в) система показателей имущества и финансового положения предприятия по результатам его деятельности за отчетный период, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.
- 43. Чему должен быть равен уставный капитал акционерного общества:**
- а) совокупной номинальной стоимости выпущенных акций всех типов;
 - б) совокупной номинальной стоимости оплаченных акций всех типов.
- 44. За счет каких средств формируется резервный фонд:**
- а) эмиссионный доход;
 - б) отчисления от прибыли;
 - в) средства от переоценки имущества.
- 45. Полученная в результате хозяйственной деятельности прибыль отражается проводкой:**
- а) Д 46 К 99;
 - б) Д 99 К 90;
 - в) Д 90 К 99.
- 46. В состав промежуточной отчетности входят формы:**
- а) баланс, отчет о прибылях и убытках;
 - б) баланс, отчет об изменении капитала, отчет о движении денежных средств.
- 47. В состав годового отчета входят формы:**
- а) баланс, отчет о прибылях и убытках;
 - б) баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменении капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к балансу, пояснительная записка.
- 48. По степени обобщения отчетных данных отчетность делится на:**
- а) промежуточную, годовую;
 - б) первичную, сводную (консолидированную);
 - в) промежуточную, годовую, сводную.

49. Задача аудитора:

- а) обнаружить и предотвратить ошибку;
- б) оказать помощь руководству в подготовке финансовой отчетности;
- в) проверить бухгалтерскую отчетность и выразить по ней мнение.

50. Письмо-согласие аудиторской фирмы на проведение аудита направляется аудируемому лицу:

- а) до заключения договора на проведение аудита;
- б) после заключения договора на проведение аудита;
- в) одновременно с заключением договора на проведение аудита.

51. Может ли проводить проверку аудитор, который является учредителем проверяемого предприятия:

- а) может, если у аудитора есть лицензия;
- б) может;
- в) не может.

52. Аудиторское заключение о бухгалтерской отчетности представляет собой:

- а) подтверждение аудиторской фирмой правильности и точности исчисления всех показателей бухгалтерской и статистической отчетности;
- б) акт проверки финансово-хозяйственной деятельности;
- в) мнение аудиторской фирмы о достоверности бухгалтерской отчетности.

53. Аудиторское заключение представляется в обязательном порядке аудиторской фирмой:

- а) только аудируемому лицу;
- б) аудируемому лицу и местной налоговой инспекции;
- в) аудируемому лицу и всем пользователям отчетности по их требованию;
- г) аудируемому лицу и в аудиторскую палату.

54. Государственное регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации осуществляет:

- а) аудиторская палата России;

- б) Министерство финансов Российской Федерации;
 - в) Комитет по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.
55. *Аудиторские фирмы могут быть зарегистрированы как предприятия, имеющие:*
- а) любую организационно-правовую форму;
 - б) организационно-правовую форму ООО, АОЗТ, АООТ;
 - в) любую организационно-правовую форму, кроме АООТ.
56. *Аудитору предоставлена возможность самостоятельно определять формы и методы аудита:*
- а) ни в коем случае. Это определяется нормативными актами Российской Федерации;
 - б) формы и методы определяет руководство аудиторской организации;
 - в) да, это его право.
57. *Аудитору отказано в представлении дополнительной информации. В этом случае, аудитор:*
- а) расторгнет договор;
 - б) даст безусловное положительное заключение;
 - в) даст условно-положительное заключение.
58. *Обязанности аудиторов заключаются:*
- а) в составлении по окончании аудиторской проверки заключения и других, предусмотренных договором об аудиторской проверке документов;
 - б) в разработке эффективной финансовой политики аудируемого экономического субъекта;
 - в) в выработке перспективной стратегии капитальных вложений.
59. *Какими правовыми и законодательными документами регулируется аудиторская деятельность в Российской Федерации?*
- а) Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»;
 - б) Временные правила аудиторской деятельности в РФ, утвержденные Указом Президента РФ;

- в) Постановление Правительства РФ «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности РФ».

60. Целью аудиторской деятельности является:

- а) выдача заключения по результатам проверки;
- б) установление достоверности бухгалтерской отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых или хозяйственных операций нормативным актам, действующим в РФ;
- в) организация и восстановление бухгалтерского учета экономического субъекта.

61. В общем плане аудитор должен:

- а) составить аудиторское заключение;
- б) предусмотреть сроки проведения аудита и составить график аудита;
- в) определить стоимость аудиторской проверки.

62. Под аудитом понимается:

- а) независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия;
- б) предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей;
- в) предпринимательская деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказание других аудиторских услуг.

63. Аудит бывает:

- а) обязательный и инициативный;
- б) финансовый и управленческий.

64. *Какие из доказательств должны использоваться аудитором при аудиторской проверке расчетов с подотчетными лицами?*
- а) протоколы общего собрания акционеров;
 - б) приказы директора;
 - в) справки бухгалтерии;
 - г) протоколы заседания совета директоров.
65. *К видам аудиторских услуг относятся:*
- а) консультирование по вопросам котировок ценных бумаг;
 - б) консультирование по вопросам налогообложения;
 - в) посреднические операции в торговле.
66. *Внешний аудит – это:*
- а) ревизия по инициативе государственных органов;
 - б) ведомственный контроль;
 - в) независимый контроль.
67. *Письмо-согласие должно содержать следующие обязательные указания:*
- а) по условиям аудиторской проверки, по обязательствам аудиторской организации, по обязательствам экономического субъекта;
 - б) по каждому этапу плана аудита;
 - в) по условиям и организации аудиторской проверки.
68. *Для обеспечения репрезентативности аудиторской выборки аудитор должен использовать один из следующих методов:*
- а) вероятный отбор;
 - б) случайный отбор, систематический отбор;
 - в) случайный отбор, систематический отбор, комбинированный отбор.
69. *Система внутреннего контроля экономического субъекта включает в себя:*
- а) контрольную среду, отдельные средства контроля;
 - б) систему бухгалтерского учета, контрольную среду, отдельные средства контроля;
 - в) систему бухгалтерского учета, контрольную среду.

70. Методами оценки аудиторского риска являются:

- а) математический, статистический;
- б) вероятностный, математический, интуитивный;
- в) оценочный (интуитивный), количественный.

71. Планирование аудита включает следующие этапы:

- а) предварительное планирование, общее планирование, составление программы аудита;
- б) начальный этап, основной этап, заключительный этап;
- в) общее планирование, составление программы

72. Мошенничество – это:

- а) преднамеренно неправильное отражение и представление данных учета и отчетности одним или несколькими лицами из состава руководства и служащих предприятия;
- б) непреднамеренное, а случайное искажение данных учета и отчетности одним или несколькими лицами из состава руководства и служащих предприятия;
- в) любое подозрение аудитора о возможности искажения данных учета и отчетности одним или несколькими лицами из состава руководства и служащих предприятия.

73. Ошибка – это:

- а) преднамеренно неправильное отражение и представление данных учета и отчетности одним или несколькими лицами из состава руководства и служащих предприятия;
- б) непреднамеренное искажение финансовой информации в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях и группировках;
- в) любое отклонение от налогового законодательства.

Вопросы для подготовки к экзаменам

1. Учет арендных операций по основным средствам.
2. Профессиональная этика аудитора.
3. Формы и системы оплаты труда.
4. Аттестация аудиторов.
5. Актив баланса.
6. Инициативный аудит.
7. Основные счета.
8. Программа аудита.
9. Синтетический и аналитический учет.
10. Документация аудита.
11. Счета по экономическому содержанию.
12. Аудиторская выборка.
13. Предмет и метод бухгалтерского учета.
14. Обязательный аудит.
15. Учет операций процесса маркетинга.
16. Аудиторские доказательства.
17. Учет лизинговых операций.
18. Правовые основы аудиторской деятельности в России.
19. Учет операций по расчетному счету и другим счетам в банках.
20. Сплошная проверка.
21. Классификация источников образования имущества.
22. Система внутреннего контроля (внутренний аудит).
23. Учет амортизации основных средств.
24. Аудит и судебно-бухгалтерская экспертиза. Общие черты и различия.
25. Учет денежных документов и переводов в пути.
26. Выборочная и комплексная проверка.
27. Учет материалов в бухгалтерии.
28. Аудит и ревизия – общие черты и различия.
29. Понятие, оценка и классификация основных средств.
30. Целевые проверки.
31. Виды хозяйственного учета.
32. Лицензирование аудиторской деятельности.

33. Учет движения производственных запасов.
34. Права и обязанности аудируемых лиц.
35. Синтетический и аналитический учет производственных запасов.
36. Права и обязанности аудиторов и аудиторских фирм.
37. Регулирующие счета.
38. Контроль качества аудита.
39. Синтетический учет готовой продукции.
40. Цели и задачи аудита.
41. Пассив баланса.
42. Письмо-согласие аудиторской организации на проведение аудиторской проверки.
43. Калькуляционные счета.
44. Действие аудита при выявлении искажений бухгалтерской отчетности аудируемого лица.
45. Финансово-результатные счета.
46. Цели и основные принципы аудиторских стандартов.
47. Учет кассовых операций.
48. Аудиторский риск.
49. Забалансовые счета.
50. Методы аудиторских проверок.
51. Оборотная ведомость по синтетическим и аналитическим счетам.
52. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
53. Учет операций процесса производства.
54. Международные стандарты аудита.
55. Распределительные счета.
56. Виды аудиторских заключений.
57. Синтетический и аналитический учет основных средств.
58. Экспертные проверки.
59. Классификация имущества организации по составу и размещению.
60. Внешний аудит.
61. Синтетический учет расчетов по оплате труда.
62. Понятие, сущность аудита, аудиторской деятельности.

- 63. Учет ремонта основных средств.
- 64. Пользователи материалов аудиторских заключений.
- 65. Счета и двойная запись операций.
- 66. Планирование аудита.
- 67. Учет операций процесса реализации.
- 68. Российские (национальные) стандарты аудита.
- 69. Безналичная форма расчетов.
- 70. Внутрифирменные стандарты аудита.

Глоссарий

Аудит – это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой отчетности аудируемых лиц.

Аудитор – лицо, несущее ответственность за проведение аудита.

Бухгалтерский учет – это упорядоченная система наблюдения, сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Документация – рабочие документы, полученные или подготовленные аудитором или для него в процессе аудита.

Мошенничество – преднамеренное действие, совершенное одним или несколькими лицами из числа руководителей или сотрудников субъекта или третьими лицами и повлекшее за собой неправильное представление финансовой отчетности.

Обзоры – вид сопутствующих аудиту услуг, предполагающий, что в результате проведенного опроса или аналитических доказательств в полном объеме аудитор может посчитать, что существует ряд признаков, по которым сформированная отчетность не соответствует установленным требованиям.

Ошибка – непреднамеренное искажение, допущенное в финансовой отчетности.

Подготовка финансовой – сбор, классификация и обобщение финансовой отчетности – информации в удобную и понятную форму без ее подтверждения.

Согласованные процедуры – проведение аудитором процедур, оговоренных им с аудируемым лицом и любым пользователем.

Этические нормы аудита – принципы, разработанные Международной федерацией бухгалтеров, которыми обязаны руководствоваться аудиторы при осуществлении своих профессиональных обязанностей.

Список литературы

Нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет в Российской Федерации

1. Гражданский кодекс РФ. Ч. I и II.
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ, утверждено Приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34 н.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утверждено Приказом Минфина РФ от 09.01.98.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утверждено Приказом Минфина РФ от 06.07.99 № 43 н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Событие после отчетной даты» ПБУ 7/99, утверждено Приказом Минфина РФ от 25.11.98 № 56 н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы Организации» ПБУ 9/99, утверждено Приказом Минфина/РФ от 06.05.99 № 32 н.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утверждено Приказом Минфина РФ от 06.05.99 № 33 н.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/98, утверждено Приказом Минфина РФ от 15.06.98 № 25 н.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 06/01.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утверждено Приказом Минфина РФ от 27.01.2000 № 11 н.

13. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утверждено Приказом Минфина РФ от 21.03.2000 № 29 н.
14. Порядок ведения кассовых операций в РФ. Инструкция ЦБ РФ от 04.10.93 № 18.
15. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждено Приказом Минфина РФ от 13.06.95 № 49.
16. О порядке отражения в бухгалтерском учете товарообменных операций или операций, осуществляемых на бартерной основе, утверждено Приказом Минфина РФ от 30.10.92 № 16-05н.
17. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008. № 307-ФЗ.
18. «Об основных критериях деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Постановление Правительства РФ от 07.12.94 № 1355.
19. Стандарты аудиторской деятельности.
20. Суйц В.П., Ахметова А.Н., Дубровина Т.А. Аудит: общий, банковский, страховой: учебник. – М. ИНФРА-М, 2000. – 556 с.

Практикум по курсу «Бухгалтерский учет»

Учет основных средств

Задача 1.

Предприятие совершило следующие операции:

- оплатило поставщику за новое оборудование 54 000 руб. (в т.ч. НДС);
- оплаченное оборудование поступило в организацию, в т.ч. не требующее монтажа на 20 000 руб. (без НДС) и требующее монтажа на 25 000 руб. (без НДС);
- оборудование передано в монтаж, начислена заработная плата работникам за монтаж 3 000 руб., оплачено по счету за монтаж сторонней организации 2 400 руб. (в т.ч. НДС);
- основные средства введены в эксплуатацию;
- начислена амортизация в сумме 2 000 руб.

Отразить операции в учете.

Задача 2.

Предприятие совершило следующие операции:

- реализованы основные средства на сумму 12 000 руб. (в т.ч. НДС), одновременно списана их первоначальная стоимость 10 000 руб. и амортизация в сумме 1 500 руб.;
- списаны морально и физически устаревшие основные средства первоначальной стоимостью 4 000 руб. с амортизацией 3 900 руб.

Отразить операции в учете.

Задача 3.

Организация совершила следующие операции:

- фирма реализовала оборудование за 84 000 руб. (в т.ч. НДС);
- списана первоначальная стоимость реализованного оборудования в сумме 78 000 руб.;
- амортизация данного оборудования составила 45%;
- расходы по реализации оборудования составили 2 300 руб.

Отразить операции в учете.

Задача 4.

Организация совершила следующие операции:

- в счет вклада в уставный капитал предприятия внесено, оборудование, согласованная стоимость которого 81 000 руб.;
- амортизация оборудования начисляется линейным способом. Годовая норма амортизационных отчислений -11%;
- оборудование введено в эксплуатацию.

Определить остаточную стоимость оборудования и величину начисленной амортизации через 3 года 11 месяцев после начала эксплуатации и отразить операции в учете.

Учет производственных запасов

Задача 1.

Организация совершила следующие операции:

- поступила оплаченная партия краски в количестве 200 банок по цене 84 руб. (в т.ч. НДС);
- стоимость доставки краски составила 1 800 руб. (в т.ч. НДС).

Отразить операции в учете.

Задача 2.

Организация совершила следующие операции:

- за материалы, полученные от поставщика, оплачено 3 600 руб. (в т.ч. НДС);
- оплаченные материалы поступили в организацию;
- услуги по доставке оплачены в сумме 690 руб. (в т.ч. НДС);
- материалы на сумму 1 000 руб. переданы в производство;
- материалы на сумму 1 800 руб. реализованы за наличный расчет (в т.ч. НДС). Фактическая их себестоимость – 1 000 руб.;
- в результате инвентаризации выявлена недостача материалов и отнесена на виновное лицо на сумму 400 руб.

Отразить операции в учете.

Учет готовой продукции и ее реализации

Задача 1.

Организация совершила следующие операции:

- из основного производства на склад получена готовая про-

дукция по фактической производственной себестоимости на 10 000 руб.;

- для последующей перепродажи оптом получены товары на сумму 14 400 руб. (в т.ч. НДС);
- для последующей перепродажи в розницу получены товары на сумму 3 600 руб. (в т.ч. НДС);
- оплачены услуги по доставке товаров на сумму 1 200 руб. (в т.ч. НДС).

Отразить операции в учете.

Задача 2.

Организация совершила операции по учету реализации продукции на дату «отгрузки»:

- из основного производства на склад получена готовая продукция на сумму 20000 руб.;
- произведены расходы на рекламу продукции на 2 400 руб. (в т.ч. НДС);
- отгружена продукция на 12 000 руб. (в т.ч. НДС) при себестоимости продукции 6000 руб.;
- за отгруженную продукцию получена оплата 12 000 руб.;
- получена 50% предоплата за поставку продукции на сумму 9 600 руб. (в т.ч. НДС) при себестоимости 5 000 руб.;
- продукция отгружена покупателю;
- получены оставшиеся 50% стоимости отгруженной продукции;
- рассчитать финансовый результат.

Отразить операции в учете.

Задача 3.

Организация совершила операции по учету реализации по «оплате»:

- получены товары для последующей продажи на сумму 18 000 руб. (в т.ч. НДС), в т.ч. в розницу 3 600 руб. (в т.ч. НДС);
- произведены расходы на рекламу в сумме 2 400 руб. (в т.ч. НДС);

- отгружены товары на 12 000 руб. (в т.ч. НДС) при себестоимости 6 000 руб.;
 - за отгруженные товары получена оплата 12 000 руб.;
 - получена 50% предоплата на поставку товаров на сумму 9 600 руб. (в т.ч. НДС) при себестоимости 5.000 руб.;
 - товары отгружены покупателю;
 - получены оставшиеся 50% стоимости товаров;
 - рассчитать финансовый результат.
- Отразить операции в учете.

Задача 4.

Организация-комитент совершила следующие операции:

- на реализацию на комиссионных началах отгружена продукция себестоимостью 3000 руб.;
 - от комиссионера получено извещение о продаже продукции за 4 800 руб. (в т.ч. НДС), вознаграждение комиссионера составляет 10%;
 - рассчитать финансовый результат.
- Отразить операции в учете.

Задача 5.

Организация совершила товарно-обменную операцию (учет реализации ведется на дату «отгрузки»):

- отгружена продукция на 3 600 руб. (в т.ч. НДС) при себестоимости 2 000 руб.;
 - в качестве товарообмена поступили товары на 2 400 руб. и материалы для производства на 1 200 руб. (в т.ч. НДС).
- Отразить операции в учете.

Учет расходов на продажу

Задача 1.

Организация в учете отражает расходы, связанные с реализацией продукции:

- на упаковку продукции израсходованы материалы на 1 000 руб.;

- оплачен счет за услуги по рекламе продукции на 1 200 руб.;
- торговым организациям переданы образцы продукции на 400 руб.

Отразить операции в учете.

Учет денежных средств

Задача 1.

Организация за рабочий день совершила операций:

- от покупателя получены наличные в сумме 15 000 руб., на расчетный счет – 30000 руб.;
- за поставленные товары от покупателя получено по безналичному расчету 20000 руб.;
- подотчетному лицу выдано 3 000 руб.;
- излишек кассы, выявленный в результате инвентаризации в сумме 200 руб., оприходован;
- в конце рабочего дня деньги сданы в банк и зачислены на расчетный счет;
- выявлена ошибочно списанная с расчетного счета сумма 500 руб.

Отразить операции в учете.

Задача 2.

Организация совершила операции:

- получен в банке краткосрочный кредит 10 000 руб.;
- открыт аккредитив на 7 500 руб.;
- для сотрудников приобретены авиа и железнодорожные билеты за наличный расчет за 3 000 руб.;
- в кассу с расчетного счета получено 10 000 руб. и израсходовано на выплату заработной платы.

Отразить операции в учете.

Учет труда и его оплаты

Задача 1.

При совершении операций не учитываются вычеты, кратные МРОТ:

- начислена заработная плата работникам основного производства в сумме 30000 руб.;

- начислена заработная плата персоналу управления в сумме 50 000 руб.;
 - заработная плата выплачена в срок в сумме 6 000 руб., остаток депонирован;
 - выдано подотчетному лицу 1 000 руб.
- Отразить операции в учете.

Учет капитала и резервов

Задача 1.

В соответствии с учредительными документами создано предприятие с уставным капиталом 10 000 руб. В учете отражаются:

- формирование уставного капитала на 10 000 руб.;
 - внесены взносы в виде основных средств на 2 000 руб., наличными 3 000 руб., перечислением с расчетного счета одного из учредителей 5 000 руб.
 - увеличен уставный капитал за счет прибыли на 7 000 руб.
- Отразить операции в учете.

Задача 2.

В учете отражаются операции:

- в результате переоценки стоимость основных средств возросла на 1 100 руб.;
 - безвозмездно получены основные средства на 700 руб.;
 - образован резерв на оплату отпусков работникам основного производства на 5000 руб.;
 - образован резерв на ремонт основных средств на 1 200 руб.;
 - начислены отпускные за счет резерва 4 000 руб.;
 - по результатам года получен убыток 600 руб., который списан за счет резервного капитала.
- Отразить операции в учете.

Учет кредитов

Задача 1.

Организация отражает операции:

- получены кредиты банков 2 000 руб. сроком до 1 года для приобретения материалов и сырья; 3 000 руб. – сроком свыше года для приобретения основных средств;
- при возврате краткосрочного кредита выплачены проценты 200 руб. (учет процентов ведется по мере выплаты);
- при возврате долгосрочных кредитов выплачены проценты на 600 руб. (учет процентов ведется по мере выплаты);
- получены займы от других предприятий на 2 000 руб. на срок до года.

Отразить операции в учете.

Учет финансовых результатов и распределения прибыли

Задача 1.

Организация совершила операции:

- получена прибыль от реализации продукции – 5 000 руб., от реализации основных средств – 2 000 руб.;
- списана кредиторская задолженность поставщикам с истекшим сроком исковой давности на 700 руб.;
- оприходованы излишки товаров по результатам инвентаризации на 800 руб.

Отразить операции в учете.

Задача 2.

Организация совершила операции:

- получена прибыль 930 руб.;
- уплачены пени за просрочку выполнения обязательства по договору 50 руб., пени по налогам – 150 руб.;
- выявлены и списаны хищения товаров на виновных лиц на сумму 100 руб.; потери в результате стихийных бедствий – 130 руб.;
- начислен налог на прибыль;
- реформирован баланс по итогам отчетного года.

Отразить операции в учете.

Практикум по курсу «Аудит»

Для выполнения практической (курсовой) работы Вам необходимо иметь первичные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономического субъекта. Вы можете собрать исходные данные самостоятельно или получить вариант на кафедре.

Задание 1.

Определите, является аудит экономического субъекта обязательным или инициативным.

Напишите по этому поводу справку на листе ниже. Если аудит является обязательным, укажите критерии, на основании которых Вами сделан такой вывод.

Справка аудитора

Аудитор _____
(подпись)

Задание 2.

Составьте письмо-согласие аудитора на проведение аудита.

Письму-согласию должно предшествовать официальное предложение экономического субъекта с просьбой об оказании аудита и (или) сопутствующих ему услуг. Письмо-согласие направляется исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора на проведение аудита во избежание неправильного понимания им условий предстоящего договора. Для разовых соглашений между аудиторской организацией и экономическим субъектом письмо-согласие в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации является офертой.

Экономический субъект должен письменно подтвердить согласие на условия аудита, предложенные аудиторской организацией. Если подтверждение получено, то условия письма остаются в силе в течение действия соглашения о проведении аудиторской проверки. Если цель и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре, письмо-согласие может не составляться, либо его содержание должно представлять дополнительную информацию для экономического субъекта.

Письмо-согласие аудиторской организации, направленное экономическому субъекту, документально подтверждает согласие на проведение аудита или принятие предложения о назначении ее официальным аудитором этого экономического субъекта.

Форма и содержание письма-согласия аудиторской организации определяются необходимостью включения в него ряда обязательных указаний и дополнительных сведений в соответствии с особенностями предстоящей аудиторской проверки и пожеланиями экономического субъекта об оказании дополнительных услуг, сопутствующих аудиту.

Письмо-согласие должно содержать обязательные указания:

- а) по условиям аудиторской проверки;
- б) по обязательствам аудиторской организации;
- в) по обязательствам экономического субъекта.

Письмо-согласие должно содержать следующие обязательные указания по условиям аудиторской проверки:

а) об объекте и цели аудиторской проверки, в частности, о порядке аудита филиалов и подразделений экономического субъекта, в случае их наличия;

б) должно ли аудиторское заключение о достоверности бухгалтерской отчетности клиента включать заключение о достоверности бухгалтерской отчетности филиалов, подразделений и дочерних компаний;

в) о законодательных актах и нормативных документах, на основании которых проводится аудит;

г) о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита.

Письмо-согласие должно содержать следующие обязательные указания по обязательствам аудиторской организации:

а) о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;

б) об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;

в) обязательство аудиторской организации по соблюдению коммерческой тайны;

г) о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в связи с выборочным характером применяемых аудиторских процедур и несовершенством системы внутреннего контроля экономического субъекта.

Письмо-согласие должно содержать следующие обязательные указания по обязательствам экономического субъекта:

а) об ответственности экономического субъекта и его исполнительного органа за полноту и достоверность предоставленной документации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;

б) об обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведения аудиторской проверки;

в) о направлении экономическим субъектом по указанию аудиторской организации писем в адрес его дебиторов и кредиторов о подтверждении (не подтверждении) ими соответствующей задолженности;

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

Аудиторская организация по своему усмотрению или в соответствии с желаниями экономического субъекта может также дополнительно включать в текст письма-согласия:

а) общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в российских и международных аудиторских организациях и союзах;

б) примерный календарный план проведения аудита и состав направляемой группы аудиторов;

в) общую характеристику применяемых методов проведения проверки;

г) условия оплаты аудита;

д) предложение об использовании услуг других аудиторов (резидентов и нерезидентов), независимых экспертов в тех аспектах деятельности проверяемой организации, которые аудиторская организация и экономический объект сочтут необходимыми.

Рекомендуемая форма письма-согласия аудиторской организации на проведение аудита представлена ниже.

Бланк или угловой штамп
аудиторской организации

Официальное наименование
экономического субъекта,
фамилия, имя, отчество и должность
ответственного лица

Исходящий № _____ «____» _____ 200____ г.

Письмо-согласие на проведение аудита

Глубокоуважаемый _____!

Настоящим официально подтверждаем принятие Вашего предложения о проведении аудиторской проверки бухгалтерской отчетности (наименование экономического субъекта).

Согласно действующим положениям и нормам аудита проверке будут подвергнуты бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, приложения к балансу, регистры бухгалтерского учета и отдельные первичные документы за [период, за который проводится аудит]. Аудит проводится нами в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации [указываются законодательные и нормативные акты, регулирующие, аудиторскую деятельность и порядок составления бухгалтерской отчетности].

Целью аудита является выражение мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности [наименование экономического субъекта] за [данный год или иной отчетный период] во всех существенных аспектах. В ходе аудита будет также проверена деятельность [дается перечень филиалов, подразделений и дочерних фирм экономического субъекта, подлежащих аудиту]. Для обоснования своих выводов мы используем ряд тестов и процедур проверки достоверности и достаточности учетной информации, состояния внутреннего контроля, в реализации которых надемся на помощь работников Вашей организации.

Ввиду большого объема подлежащих аудиту документов, выборочного характера тестов и других свойственных аудиту ограничений, имеется определенный риск обнаружения отдельных ошибок и неточностей. Мы сделаем все, чтобы свести данный риск к разумному минимуму, но (как это общепринято в аудите) гаран-

тировать абсолютную точность выводов не можем. О выявленных отклонениях в бухгалтерском учете и отчетности от установленного порядка, равно как об обнаруженных нами фактах преднамеренных искажений бухгалтерской отчетности Вы будете проинформированы нашим письменным отчетом.

Кроме того, мы можем оказать Вам следующие дополнительные услуги по Вашему поручению [дать перечень].

Мы будем нести ответственность по оказываемым услугам в порядке, определенном действующим законодательством об аудиторской деятельности и договором на проведение аудита. Мы берем на себя обязательство по соблюдению коммерческой тайны Вашей организации.

Напоминаем Вам об ответственности исполнительного органа [наименование экономического субъекта] за составление бухгалтерской отчетности, включая соответствующее отражение первичных данных учета, обеспечение адекватности бухгалтерских записей и внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики. Мы просим от руководства [наименование экономического субъекта] письменного подтверждения достоверности и полноты представленной для аудита информации.

Надеемся на всестороннее сотрудничество с Вашим персоналом и на то, что в наше распоряжение будут предоставлены бухгалтерская документация, компьютерные базы данных и любая другая информация, необходимая нам для проведения полноценной аудиторской проверки. Вашей обязанностью также является направление в адреса дебиторов и кредиторов писем о подтверждении (не подтверждении) ими соответствующей задолженности по предоставленному нами перечню.

Рассчитываем, что на наших сотрудников не будет оказываться давление в любой форме с целью изменения нашего мнения о достоверности Вашей бухгалтерской отчетности. Нарушение данного условия является согласно принятым в аудите нормам основанием для досрочного прекращения нами договора на проведение аудита.

Стоимость оказываемых услуг определяется в зависимости от времени, требуемого для проведения аудита, исходя из почасовых ставок, применяемых [наименование аудиторской организации]. Оплата отдельных видов работ может изменяться в соответствии со степенью ответственности, опытом и требуемым

уровнем квалификации аудиторов. Порядок и сроки осуществления расчетов будут определены в договоре на проведение аудита.

Просим Вас подписать и вернуть приложенную копию данного письма с указанием ее соответствия Вашему пониманию соглашений по аудиту достоверности бухгалтерской отчетности или направить нам замечания по его содержанию.

Руководитель аудиторской организации
[подпись, фамилия, и. о., должность, дата]

С условиями проведения аудиторской проверки достоверности бухгалтерской отчетности согласен.

Руководитель исполнительного органа экономического субъекта
[подпись, фамилия, и. о., должность, дата]

Задание 3.

Соберите предварительную информацию о деятельности экономического субъекта. Полученную информацию представьте и виде карты предварительной экспертизы (или аналитической записки в свободной форме):

Для эффективного планирования аудита до заключения договора о проведении аудиторской проверки аудиторская организация должна согласовать с руководством экономического субъекта основные организационные вопросы, связанные с проведением аудита.

На данном этапе аудитор должен ознакомиться с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта и собрать информацию о:

а) внешних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, отражающих экономическую ситуацию в стране (регионе) в целом и ее отраслевые особенности;

б) внутренних факторах, влияющих на хозяйственную деятельность экономического субъекта, связанных с его индивидуальными особенностями.

Аудитору также следует ознакомиться с:

- а) организационно-управленческой структурой экономического субъекта;
- б) видами производственной деятельности и номенклатурой выпускаемой продукции;
- в) структурой капитала и курсом акций (в случае если акции экономического субъекта подлежат котировке);
- г) технологическими особенностями производства продукции;
- д) уровнем рентабельности;
- е) основными покупателями и поставщиками экономического субъекта;
- ж) порядком распределения прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- з) существованием дочерних и зависимых организации;
- и) организованной экономическим субъектом системой внутреннего контроля;
- к) принципами формирования оплаты труда персонала.

Источниками получения информации об организации для аудитора должны являться:

- а) устав экономического субъекта;
- б) документы о регистрации экономического субъекта;
- в) протоколы заседаний Совета директоров, собраний акционеров, либо других аналогичных органов управления экономического субъекта;
- г) документы, регламентирующие учетную политику экономического субъекта и внесение изменений в нее;
- д) бухгалтерская отчетность;
- е) статистическая отчетность;
- ж) документы планирования деятельности экономического субъекта (планы, сметы, проекты);
- з) контракты, договоры, соглашения экономического субъекта;
- и) внутренние отчеты аудиторов, консультантов;
- к) внутрифирменные инструкции;
- л) материалы налоговых проверок;

- м) материалы судебных и арбитражных исков;
- н) документы, регламентирующие производственную и организационную структуру экономического субъекта, список его филиалов и дочерних компаний;
- о) сведения, полученные из бесед с руководством и исполнительным персоналом экономического субъекта;
- п) информация, полученная при осмотре экономического субъекта, его основных участков, складов.

На данном этапе аудиторская организация оценивает возможность проведения аудита. В случае, если аудиторская организация считает возможным проведение аудита, она переходит к формированию штата для проведения аудита и заключает договор с экономическим субъектом.

При планировании состава специалистов, входящих в аудиторскую группу, аудиторская организация обязана учитывать:

- а) бюджет рабочего времени для каждого этапа аудита: подготовительного, основного и заключительного;
- б) предполагаемые сроки работы группы;
- в) количественный состав группы;
- г) должностной уровень членов группы;
- д) преемственность персонала группы;
- е) квалификационный уровень членов группы.

**Карта предварительной экспертизы
предприятия заказчика**

№	Содержание вопроса	Содержание ответа
1.	Определение лица для ведения переговоров по проведению аудиторской проверки и контактного телефона	
2.	Наименование организации	
3.	Реквизиты организации (карточка клиента)	
4.	Существование дочерних и зависимых организаций, обособленных подразделений	
5.	Организационно-управленческая структура экономического субъекта (2-х, 3-х ступенчатая или комбинированная)	

№	Содержание вопроса	Содержание ответа
6.	Имя фамилия отчество руководителя организации	
7.	Имя фамилия отчество главного бухгалтера организации	
8.	Основные виды деятельности.	
9.	Технологические особенности производства продукции (работ, услуг)	
10.	История организации (краткие сведения, полученные в ходе беседы)	
11.	Количество работников бухгалтерии и закрепленных за ними участков бухгалтерского учета	
12.	Автоматизация бухгалтерского учета (используемая программа)	
13.	Форма ведения бухгалтерского учета	
14.	Объем документооборота (согласно разработанной на предприятии методики)	
15.	Принципы формирования оплаты труда персонала (повременная, сдельная и др.)	
16.	Количество работников организации	
17.	Период, за который необходима проверка	
18.	Финансовые показатели за аудируемый период в (тыс. руб.), или за последний отчетный период	
	- валюта баланса	
	- стоимость основных фондов	
	- выручка от реализации	
	- прибыль (убыток) от хозяйственной деятельности	
	- сумма целевого финансирования	
	- сумма дебиторской и кредиторской задолженности	
19.	Метод аудиторской проверки	
20.	Дополнительная информация	

Генеральный директор
аудиторской фирмы

(подпись)

(расшифровка подписи)

Задание 4.

Составьте договор на проведение аудиторской проверки и рассчитайте стоимость выполняемых работ.

Ниже приведен типовый договор на оказание аудиторских услуг и алгоритм расчета стоимости аудиторских услуг.

ДОГОВОР № _____

Город _____ « _____ » _____ 200__ год

Аудиторская фирма [наименование аудиторской организации], именуемая в дальнейшем Исполнитель, в лице Генерального директора [фамилия, имя, отчество ответственного лица], действующего на основании Устава, с одной стороны, и [наименование экономического субъекта], именуемый в дальнейшем Заказчик, в лице Генерального директора [фамилия, имя, отчество ответственного лица], действующего на основании [документ, определяющий полномочия], с другой стороны, заключили настоящий договор о нижеследующем:

1. Предмет договора

1.1. Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя выполнение следующих работ:

а) проведение аудиторской проверки бухгалтерской отчетности Заказчика за период с [дата начала отчетного периода] по [отчетная дата] и составление аудиторского заключения о достоверности этой отчетности, а также письменной информации (отчета) аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита;

б) оказание сопутствующих аудиту услуг [перечень услуг] и документальное оформление их результатов.

1.2. Сроки выполнения работы (или отдельных этапов работы) [сроки].

2. Права и обязанности Исполнителя

2.1. Проводит аудит бухгалтерской отчетности Заказчика, руководствуясь Федеральным законом "Об аудиторской деятельности" от 07 августа 2001 г. N 119-ФЗ и Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными по-

становлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 (с последующими изменениями и дополнениями).

2.2. Самостоятельно определяет формы и методы аудиторской проверки, исходя из требований нормативных актов Российской Федерации, а также конкретных условий договора с Заказчиком.

2.3. Имеет право проверять в полном объеме документацию о финансово- хозяйственной деятельности, наличии денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам в ходе аудита и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки.

2.4. Имеет право получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку.

2.5. Имеет право привлекать к участию по выполнению работ, предусмотренных в договоре, дополнительных аудиторов (специалистов), сторонних консультантов или экспертов.

2.6. Имеет право отказаться от проведения аудиторской проверки или от выражения своего мнения о достоверности бухгалтерской отчетности в аудиторском заключении в случае непредставления Заказчиком необходимой документации.

2.7. Обязан неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательных актов Российской Федерации и других нормативных документов.

2.8. Обязан квалифицированно проводить аудиторскую проверку, а также оказывать иные аудиторские услуги.

2.9. Обязан обеспечить сохранность документов, получаемых и составляемых в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержания без согласия собственника (руководителя) Заказчика, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации, независимо от продолжения или прекращения отношения с Заказчиком и без ограничения сроком давности.

2.10. Составляет аудиторское заключение и письменную информацию (отчет) аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита на русском языке, все стоимостные показатели выражаются в валюте Российской Федерации.

2.11. Передает руководителю или уполномоченному лицу Заказчика один экземпляр аудиторского заключения в составе вводной, ана-

литической (отчета) и итоговой частей и один экземпляр заключения в составе вводной и итоговой частей, а также один экземпляр письменной информации (отчета) аудитора руководству проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита.

2.12. Передает Заказчику итоговую часть заключения только после официального получения в полном объеме составленной и подписанной бухгалтерской отчетности Заказчика.

3. Права и обязанности Заказчика

3.1. Имеет право получать от Исполнителя информацию о требованиях законодательства, касающегося проведения аудита, в том числе об основаниях для замечаний и выводов, сделанных аудитором.

3.2. Имеет право обратиться с соответствующим заявлением в орган, выдавший Исполнителю лицензию на осуществление аудиторской деятельности.

3.3. Обязан создавать Исполнителю условия для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предоставлять всю документацию, необходимую для ее проведения, давать по запросу Исполнителя разъяснения и объяснения в устной и письменной форме, а также выполнять необходимые копировально-множительные работы.

3.4. Обязан оперативно устранять выявленные аудиторской проверкой нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

3.5. Не может предпринимать каких-либо действий с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки или оказании сопутствующих аудиту услуг.

3.6. Не может оказывать давления на Исполнителя в любой форме с целью изменения его мнения о достоверности бухгалтерской отчетности Заказчика.

4. Стоимость аудиторских услуг и порядок расчетов

4.1. Стоимость аудиторских услуг определяется по цене, устанавливаемой соглашением сторон в соответствии со статьей 424 Гражданского кодекса Российской Федерации.

4.2. Стоимость аудиторских услуг по настоящему договору составляет [сумма цифрами и прописью], в том числе НДС [...].

4.3. Оплату аудиторских услуг Заказчик осуществляет на основании счета, выписываемого Исполнителем.

4.4. Оплата работ производится в следующем порядке: [...] % от стоимости работ Заказчик перечисляет на расчетный счет Исполнителя в течение трех дней с даты начала работ, [...] % от стоимости работ Заказчик перечисляет на расчетный счет Исполнителя в течение трех дней после подписания приемосдаточного акта. За каждый день просрочки Заказчик выплачивает Исполнителю пеню в размере [...] % от суммы платежа.

5. Ответственность сторон, порядок разрешения споров

5.1. Каждая из сторон должна выполнять свои обязанности надлежащим образом, в соответствии с требованиями настоящего договора, а также оказывать другой стороне всевозможное содействие в выполнении его обязанностей.

5.2. В случае возникновения споров стороны примут все меры для их разрешения путем переговоров.

5.3. В случае если согласие не будет достигнуто путем переговоров, все споры, разногласия и конфликты, возникающие в связи с исполнением настоящего договора, а также в случае его нарушения или расторжения, будут разрешаться судом [указание конкретного судебного органа].

5.4. За неисполнение обязательств по настоящему договору Заказчик и Исполнитель несут имущественную ответственность в соответствии с действующим законодательством и условиями настоящего договора.

5.5. Стороны освобождаются от ответственности за частичное или полное неисполнение обязательств по настоящему договору, если таковое явилось следствием обстоятельств непреодолимой силы, определяемых в соответствии с действующим законодательством.

5.6. Во всем, что не предусмотрено настоящим договором, стороны руководствуются действующим законодательством, в том числе положениями главы 39 Гражданского кодекса Российской Федерации.

6. Конфиденциальность

6.1. Объем не подлежащей разглашению информации определяется Заказчиком и согласовывается с Исполнителем отдельным приложением к договору.

6.2. Стороны обязуются сохранять строгую конфиденциальность информации, полученной в ходе исполнения настоящего договора, и принять все возможные меры, чтобы предохранить полученную информацию от разглашения.

6.3. Передача конфиденциальной информации третьим лицам, опубликование или иное разглашение такой информации могут осуществляться только с письменного согласия другой стороны независимо от причины прекращения действия настоящего договора.

6.4. Ограничения относительно разглашения информации не относятся к общедоступной информации или информации, ставшей таковой не по вине сторон, а также к информации, ставшей известной стороне из иных источников до или после ее получения от другой стороны.

6.5. Исполнитель не несет ответственности в случае передачи информации государственным органам, имеющим право ее затребовать в соответствии с законодательством Российской Федерации.

7. Заключительные положения

7.1. Все дополнения и изменения к настоящему договору действительны лишь в том случае, если они совершены в письменной форме и подписаны уполномоченными на то лицами.

7.2. Настоящий договор вступает в силу со дня его подписания.

Настоящий договор подписан [дата] в двух экземплярах, по одному для каждой из сторон. Место исполнения сделки [...].

8. Срок действия договора и юридические адреса сторон

8.1. Срок действия договора [срок].

8.2. Договор может быть расторгнут по желанию одной из сторон с письменным извещением другой стороны за 15 дней до даты расторжения.

Адреса и расчетные счета сторон.

Исполнитель:

[Юридический адрес, банковские реквизиты, индивидуальный номер налогоплательщика, статистические коды; номер лицензии на ведение аудиторской деятельности и дата ее выдачи; наименование органа, выдавшего лицензию Исполнителю]

Заказчик:

[Юридический адрес, банковские реквизиты, индивидуальный номер налогоплательщика, статистические коды]

Исполнитель:

[подпись, фамилия, инициалы и должность ответственного лица]

Заказчик:

[подпись, фамилия, инициалы и должность ответственного лица]

Алгоритм расчета стоимости аудиторских проверки

В основе расчета стоимости аудиторских работ лежит определение документооборота аудируемого лица. Вам необходимо рассчитать количество проверяемых аудитором документов. Проверка одного документа оценивается в 60 рублей. В перечень документов, включаемых в рассчитываемый документооборот, входят:

- Приходный кассовый ордер;
- Расходный кассовый ордер;
- Платежные поручения по поступлению и перечислению денежных средств;
- Авансовые отчеты;
- Договоры (заключенные с поставщиками и покупателями);
- Среднесписочная численность x на количество проверяемых месяцев.
- Другие документы.

*** Не забудьте, что аудиторские услуги облагаются НДС.**

Задание 5.

Разработайте общий план аудиторской проверки.

Планирование аудитором своей работы способствует тому, чтобы важным областям аудита было уделено необхо-

димое внимание, чтобы были выявлены потенциальные проблемы и работа была выполнена с оптимальными затратами, качественно и своевременно. Планирование позволяет эффективно распределять работу между членами группы специалистов, участвующих в аудиторской проверке, а также координировать такую работу.

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

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

Аудитор вправе обсуждать отдельные разделы общего плана аудита и определенные аудиторские процедуры с работниками, а также с членами совета директоров и членами ревизионной комиссии аудируемого лица для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица. При этом аудитор несет ответственность за правильную и полную разработку общего плана и программы аудита.

Общий план аудита

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем, форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;
- особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;
- общий уровень компетентности руководства;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

- учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;
- влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

в) риск и существенность, в том числе:

- ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;
- установление уровней существенности для аудита;
- возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или мошеннических действий;
- выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

- относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;
- влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;
- существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

- привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;
- привлечение экспертов;
- количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;
- количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

е) прочие аспекты, в том числе:

- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;
- обстоятельства, требующие особого внимания, например, существование аффилированных лиц;
- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;
- срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу.

Планирование аудита проводится аудиторской организацией в соответствии с общими принципами проведения аудита, а также в соответствии со следующими частными принципами:

- а) комплексности планирования;
- б) непрерывности планирования;
- в) оптимальности планирования.

Принцип комплексности планирования аудита предполагает обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов планирования – от сбора предварительной информации до составления плана и программы аудита.

Принцип непрерывности планирования аудита выражается в установлении сопряженных заданий группе аудиторов и увязке этапов планирования по срокам и по смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, выде-

ленным на отдельный баланс, филиалам, представительствам, дочерним организациям). При планировании аудита на длительный период времени, в случае аудиторского сопровождения экономического субъекта, в течение года аудиторской организации следует своевременно корректировать планы и программы проведения аудита с учетом изменений в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и результатов промежуточных аудиторских проверок.

Принцип оптимальности заключается в том, что в процессе планирования необходимо соблюдать вариантность планирования для возможности выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита.

Общий план представить в форме, предусмотренной аудиторским правилом (стандартом) «Планирование аудита».

Общий план аудита

Проверяемая организация _____

Период аудита _____

Количество человеко-часов _____

Руководитель аудиторской группы _____

Состав аудиторской группы _____

Планируемый аудиторский риск _____

Планируемый уровень существенности _____

№	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполни- тель	Примеча- ния

Руководитель аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от ее имени:

Руководитель аудиторской группы:

Обратите внимание на необходимость рассчитать аудиторский риск и уровень существенности.

1. Определение аудиторского риска

Согласно правилу (стандарту) «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» под аудиторским риском понимается риск выражения аудитором ошибочного аудиторского мнения, когда в финансовой (бухгалтерской) отчетности содержатся существенные искажения. Аудиторский риск состоит из следующих составляющих:

- **Неотъемлемый риск** – означает подверженность остатка средств на счетах бухгалтерского учета или группы однотипных операций искажениям, которые могут быть существенными (по отдельности или в совокупности с искажениями остатков средств на других счетах бухгалтерского учета или групп однотипных операций) при допущении отсутствия необходимых средств внутреннего контроля. Причиной этого риска, как правило, является природа бизнеса клиента, окружение (среда), в которой он функционирует и система его организации.

В схеме 1 Вам необходимо отметить факторы, определяющие значение неотъемлемого риска в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Оценка аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом».

- **Риск средств контроля** – риск того, что искажение, которое может иметь место в отношении остатка средств по счетам бухгалтерского учета или группы однотипных операций и быть существенными (по счетам бухгалтерского учета или групп однотипных операций), не будет своевременно предотвращено или обнаружено и исправлено с помощью систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

- **Риск иеобнаружения** – риск того, что проведенные аудиторские процедуры по существу не позволяют обнаружить искажение остатков средств по счетам бухгалтерского учета или групп операций, которое может быть существенным по отдельности или в совокупности.

При оценке аудиторского риска применяются следующие градации: **высокий; средний; низкий.**

Схема 1



$$AP = HP * PCK * PHO,$$

где

AP – аудиторский риск;

HP – неотъемлемый риск;

PCK – риск средств контроля;

PHO – риск необнаружения.

При составлении общего плана аудита можно использовать другой способ вычисления риска, при котором акцент переносится на расчет значения риска необнаружения и соответствующего количества подлежащих получению аудиторских доказательств. В данном случае модель аудиторского риска применяется в виде:

$$PHO = AP:(HP*PCK).$$

Значение аудиторского риска варьируется в пределах от 0 до 1 (от 0 до 10 %).

2. Определение аудиторской выборки

Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности.

При проведении аудиторской проверки аудитор обязан руководствоваться правилом, что обычно выборка должна быть репрезентативной, т. е. представительной, что предполагает равную вероятность всех элементов изучаемой совокупности быть отобранными в выборку. Для обеспечения репрезентативности аудиторы должны использовать один из следующих методов:

- случайный отбор, который может проводиться по таблице случайных чисел;
- системный отбор, предполагающий, что все элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности, либо на стоимостной их оценке;
- комбинированный отбор, представляющий комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

Метод отбора выбирается аудитором самостоятельно с учетом профессионального суждения.

Аудитор имеет право прибегать и к нерепрезентативной, непредставительной выборке, но только в тех случаях, когда их профессиональное суждение по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности в целом. Нерепрезентативная выборка может использоваться лишь тогда, когда аудитор проверяет отдельно взятую группу операций либо при проверке класса операций, по которым установлены возможные ошибки.

Аудитор вправе в исключительных случаях проверить верность отражения в бухгалтерском учете операций и сальдо по счетам или проверить средства системы контроля сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов не является обоснованным, либо, если применение аудиторской выборки является менее эффективным, чем проведение сплошной проверки.

Вне зависимости от того, каким методом построена выборка, она должна представлять надежную возможность для сбора аудиторских доказательств.

Между аудиторской выборкой и величиной аудиторского риска существует обратная зависимость.

Чем меньше аудиторский риск, тем меньше величина выборки, и наоборот, чем выше аудиторский риск, тем больше процедур по существу необходимо провести, что требует увеличения размера выборки.

Ниже представлен один из возможных вариантов зависимости между аудиторским риском и величиной выборки.

Зависимость между аудиторским риском и величиной выборки может быть определена следующим образом:

Степень оценки аудиторского риска	Величина аудиторской вы- борки, %
Низкий	20
Средний	20-40
Высокий	40-60

Для определения аудиторского риска и размера выборки выполните тренировочное задание.

Значение неотъемлемого риска составляет 80%, риск средств контроля – 50%, риск необнаружения – 10 %.

3. Определение уровня существенности

Согласно правилу (стандарту) «Существенность в аудите» информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или

искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. Существенность зависит от величины показателя финансовой (бухгалтерской) отчетности и/или ошибки, оцениваемых в случае их отсутствия или искажения.

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

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

- недостаточное или неадекватное описание учетной политики, когда существует вероятность того, что пользователь финансовой (бухгалтерской) отчетности будет введен в заблуждение таким описанием;
- отсутствие раскрытия информации о нарушении нормативных требований в случае, когда существует вероятность того, что последующее применение санкций сможет оказать значительное влияние на результаты деятельности аудируемого лица.

Аудитору необходимо рассмотреть возможность искажений в отношении сравнительно небольших величин, которые в совокупности могут оказать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Например, ошибка в процедуре, проводимой в конце месяца, может указывать на возможное существенное искажение, которое возникнет в том случае, если такая ошибка будет повторяться каждый месяц.

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

терского учета финансовой (бухгалтерской) отчетности и взаимосвязям между ними. В зависимости от рассматриваемого аспекта финансовой (бухгалтерской) отчетности возможны различные уровни существенности.

Рассчитайте уровень существенности следующими способами и сравните полученные результаты. Для составления общего плана выберите один из полученных результатов.

Способ 1.

Наименование базового показателя	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности
1	2	3	4
Балансовая прибыль		5	
Валовый объем реализации (без НДС)		2	
Валюта баланса		2	
Собственный капитал		10	
Затраты предприятия		2	

Уровень существенности рассчитывается следующим образом. По итогам финансового года в экономическом субъекте, подлежащем проверке, определяются финансовые показатели, перечисленные в первом столбце таблицы. Их значение может быть занесено во второй столбец в тех денежных единицах, в которых подготовлена бухгалтерская отчетность. От этих показателей берутся процентные доли, приведенные в третьем столбце таблицы, и результат заносится в четвертый столбец.

Допускается, что часть показателей включить в таблицу не удастся. Например, предприятие может не иметь прибыли по итогам года либо может иметь небольшую прибыль, которая, по мнению аудитора, с учетом анализа показателей за предыдущие годы является не характерной для данного предприятия. Предприятие может не иметь реализации, если это бес-

прибыльное, некоммерческое предприятие либо организация, которая финансируется в основном не за счет выручки от реализации товаров, работ, услуг. В этих случаях в соответствующих клетках таблицы могут быть поставлены прочерки.

Аудитор должен проанализировать числовые значения, записанные в четвертом столбце. В том случае, если какие-либо значения сильно отклоняются в большую и (или) меньшую сторону от остальных (на 2 и более порядка), он может отбросить такие значения. На базе оставшихся показателей рассчитывается средняя величина, которую можно для удобства дальнейшей работы округлить, но так, чтобы после округления ее значение изменилось бы не более чем на 20% в ту или иную сторону от среднего значения. Данная величина и является единым показателем уровня существенности, который может использовать аудитор в своей работе.

Процедура нахождения уровня существенности, все арифметические расчеты, усреднения, округления и причины, на основании которых аудитор исключил какие-либо значения из расчетов, должны быть отражены в рабочей документации проверки. Конкретное значение уровня существенности должно быть одобрено по окончании этапа планирования аудита руководителем аудиторской проверки.

*Данный порядок приведен для образца и имеет рекомендательный характер.

Аудиторские фирмы должны с учетом обязательных требований настоящего правила (стандарта) разработать собственный порядок нахождения уровня существенности. Например, в отличие от предложенного порядка они могут:

- а) изменить значения коэффициентов в столбце 3;
- б) вводить, убирать, менять финансовые показатели, приведенные в столбце 1;
- в) менять порядок усреднения при нахождении показателя;
- г) принимать во внимание значения финансовых показателей за предыдущие годы и учитывать динамику их изменения;
- д) предусмотреть не один показатель уровня существенности, а несколько – для различных статей баланса;

- е) самостоятельно разработать таблицу и ввести схему расчетов уровня существенности.

Пример практического определения единого показателя уровня существенности

Пример 1.

Наименование базового показателя	Значение базового показателя бухгалтерской отчетности проверяемого экономического субъекта	Доля, %	Значение, применяемое для нахождения уровня существенности
1	2	3	4
Балансовая прибыль	21 289	5	1 064
Валовый объем реализации (без НДС)	135 968	2	2 719
Валюта баланса	128 038	2	2 561
Собственный капитал	20 500	10	2 050
Затраты предприятия	101 341	2	2 027

Порядок расчетов

В столбец 2 записываем показатели, взятые из бухгалтерской отчетности экономического субъекта. Показатели в столбце 3 должны быть определены внутренней инструкцией аудиторской фирмы и применяться на постоянной основе. Столбец 4 получают умножением данных из столбца 2 на показатель из столбца 3, разделенный на 100%. Среднее арифметическое показателей в столбце 4 составляет:

$$(1064 + 2719 + 2561 + 2050 + 2027) / 5 = 2084 \text{ тыс.руб.}$$

Наименьшее значение отличается от среднего на

$$(2084 - 1064) / 2084 \times 100\% = 49\%, \text{ т.е. почти вдвое.}$$

Наибольшее значение отличается от среднего на

$$(2719 - 2084) / 2084 \times 100\% = 30\%.$$

Поскольку значение 1064 тыс.руб. отличается от среднего значительно, а значение 2719 тыс.руб. – не так сильно и, кроме

того, второе по величине значение 2561 тыс. руб. очень близко по величине к 2719 тыс.руб., принимаем решение отбросить при дальнейших расчетах наименьшее значение, а наибольшее – оставить. Новое среднее арифметическое составит:

$$(2719 + 2561 + 2050 + 2027) / 4 = 2339 \text{ тыс. руб.}$$

Полученную величину допустимо округлить до 2500 тыс. руб. и использовать данный количественный показатель в качестве значения уровня существенности. Различие между значением уровня существенности до и после округления составляет:

$$(2500 - 2339) / 2339 \times 100\% = 7\%, \text{ что находится в пределах } 20\%.$$

Способ 2 (индуктивный метод расчета уровня существенности)

При индуктивном методе первоначально определяется существенность значимых статей, затем показатели складываются и определяется суммарный показатель уровня существенности финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом.

На первом этапе необходимо определить значимые статьи в структуре отчетности и определить долю значимых статей к валюте баланса

На втором этапе необходимо каждой статье, признанной значимой, установить относительное значение уровня существенности.

При установлении границ существенности статьи отчетности в первую очередь учитывается ее абсолютное значение. К показателям, имеющим большее абсолютное значение, устанавливается более строгий показатель существенности (например, 2 %), чем к показателям, имеющим меньшее абсолютное значение. В основу классификации статей бухгалтерской (финансовой) отчетности для установления привязки уровня существенности к абсолютному значению статьи, рекомендуется установление зависимости от удельного веса данной статьи.

На третьем этапе находится абсолютное значение уровня существенности, рассчитанное как процентное соотношение установленного уровня существенности от величины статьи,

признанной значимой. Полученные суммы складываются для нахождения суммарного уровня существенности.

Методика включает в себя определение уровня существенности активов, пассивов и отчета о прибылях и убытках.

Суммарный показатель существенности финансовой отчетности в целом определяется, как средневзвешенный показатель суммарных значений существенности активов и пассивов и отчета о прибылях и убытках.

Зависимость между удельным весом статьи и уровнем существенности.

Удельный вес статьи в общем итоге, %	Значение уровня существенности, %
Свыше 50	2
От 20 до 50	2-3
От 10 до 20	3-4
От 5 до 10	5-6
От 3 до 5	7-8
Менее 3	9-10

1. Определение уровня существенности активов

Статья баланса	Строки баланса	Сумма, тыс. руб.	Признаны значимыми, тыс. руб.	Доля значимых статей в валюте баланса	Относительное значение уровня существенности, в %	Абсолютное значение уровня существенности, в тыс. руб.
1	2	3	4	5	6	7
Нематериальные активы	110					
Основные средства	120					
Долгосрочные финансовые вложения	140					

1	2	3	4	5	6	7
Запасы	210					
Дебиторская задолженность	240					
Денежные средства	260					
Валюта баланса	300					
Суммарный показатель уровня существенности активов						

2. Определение уровня существенности пассивов

Статья баланса	Строки баланса	Сумма, тыс. руб.	Признаны значимыми, тыс. руб.	Доля значимых статей в валюте баланса	Относительное значение уровня существенности, в %	Абсолютное значение уровня существенности, в тыс. руб.
1	2	3	4	5	6	7
Долгосрочные займы и кредиты	510					
Краткосрочные займы и кредиты	610					
Кредиторская задолженность	620					
Валюта баланса						
Суммарный показатель уровня существенности пассивов						

3. Определение существенности отчета о прибылях и убытках

Статья баланса	Строка баланса	Сумма, тыс. руб.	Признаны значимыми, тыс. руб.	Доля значимых статей в валюте баланса	Относительное значение уровня существенности, в %	Абсолютное значение уровня существенности, в тыс. руб.
1	2	3	4	5	6	7
Выручка	010					
Расходы	020					
Прибыль от реализации	050					
Прочие расходы	100					
Прибыль до налогообложения	140					
Нераспределенная прибыль	190					

Пример 2. Определение суммарного уровня существенности активов

Статья баланса	Строки баланса	Сумма	Признаны значимыми	Доля значимых статей в валюте баланса	Относительное значение уровня существенности, в %	Абсолютное значение уровня существенности, в рублях
1	2	3	4	5	6	7
Нематериальные активы	110					

1	2	3	4	5	6	7
Основные средства	120	400				
Долгосрочные финансовые вложения	140					
Запасы	210	150				
Дебиторская задолженность	240	1600	1600	58	2	32
Денежные средства	260	600	600	22	3	18
Валюта баланса	300	2750	2750			
Суммарный показатель уровня существенности активов						50

Определение суммарного уровня существенности пассивов

Статья баланса	Строки баланса	Сумма	Признаны значимыми	Доля значимых статей в валюте баланса	Относительное значение уровня существенности, в %	Абсолютное значение уровня существенности, в рублях
1	2	3	4	5	6	7
Долгосрочные займы и кредиты	510	150				
Краткосрочные займы и кредиты	610					
Кредиторская задолженность	620	860	860	31	3	26
Валюта баланса		2750	2750			
Суммарный показатель уровня существенности активов						26

Определение существенности отчета о прибылях и убытках

Статья баланса	Строка баланса	Сумма	Признаны значимыми	Доля значимых статей в валюте баланса	Относительное значение уровня существенности,	Абсолютное значение уровня существенности, в рублях
1	2	3	4	5	6	7
Выручка	010	4000	4000	49	2	80
Расходы	020	3700	3700	45	2	74
Прибыль от реализации	050	300				
Прочие расходы	100	25				
Прибыль до налогообложения	140	275				
Налог на прибыль	150	66	66	1	10	7
Нераспределенная прибыль	190	209	209	4	7	15
Суммарный показатель уровня существенности доходов и расходов			8125			176

Суммарный показатель существенности финансовой отчетности в целом определяется как средневзвешенный показатель суммарных значений существенности активов, пассивов, доходов и расходов. В рассмотренном примере уровень существенности финансовой отчетности равен:

$$\frac{2750 \cdot 50 \text{ (активы)} + 2750 \cdot 26 \text{ (пассивы)} + 8125 \cdot 176}{2750 + 2750 + 8125} = 168 \text{ рублей}$$

Задание 6.

Разработайте программу аудиторской проверки экономического субъекта.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита.

Программа служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно является для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы средством контроля качества работы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы аудитор в процессе работы имел возможность делать ссылки на них в своих рабочих документах.

Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры, по существу включают в себя детальную проверку правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

В зависимости от изменений условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Программу аудиторской проверки представьте по форме, рекомендованной аудиторским стандартом «Планирование аудита».

Программа аудита

Проверяемая организация _____

Период аудита _____

Количество человеко-часов _____

Руководитель аудиторской группы _____

Состав аудиторской группы _____

Планируемый аудиторский риск _____

Планируемый уровень существенности _____

№	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы аудитора	Примечания

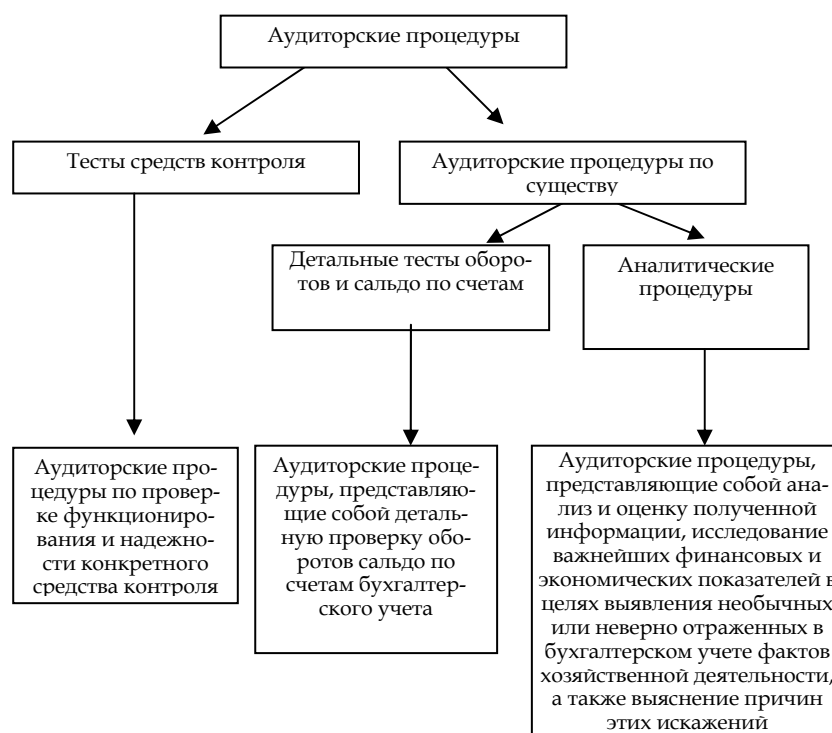
Руководитель аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от ее имени:

Руководитель аудиторской группы:

Задание 7.**Аудиторские доказательства**

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор в ходе проведения аудиторской проверки должны получить надлежащие доказательства с целью формулирования обоснованных выводов, на которых основывается мнение аудитора. Аудиторские доказательства – это информация, полученная аудитором при проведении проверки, и результат анализа указанной информации, на которых основывается мнение аудитора.

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур по существу.

Классификация аудиторских процедур

**Перечень типовых аудиторских процедур,
применяемых при аудите всех разделов учета**

Тесты операций

1. Имеется ли соответствующее разрешение на проведение операций (документальное оформление, наличие лицензий при необходимости, соответствие законодательству).
2. Правильно ли сделаны проводки и подведены итоги в журналах и книгах аналитического учета (аналитический и синтетический учет).
3. Правильно ли перенесена информация в журналы-ордера и Главную книгу.

Аналитические процедуры

1. Сопоставление информации финансовых отчетов с предыдущими периодами.
2. Финансовые соотношения между данными по счетам текущего периода.
3. Сопоставление финансовых показателей с нефинансовой информацией (например, с количественными производственными показателями).
4. Сопоставление остатков на счетах текущего периода с соответствующими остатками за один или несколько предыдущих периодов.
5. Оценка соотношений между остатками на различных счетах текущего периода с точки зрения их соответствия соотношениям, спрогнозированным с учетом условий деятельности компании.
6. Сопоставление остатков на счетах текущего периода при возможности с отраслевыми данными и данными финансовых планов, смет.

Тестирование статей баланса

1. Подтверждение счетов дебиторов и кредиторов (по всем счетам расчетов).

2. Обследование товарно-материальных запасов (инвентаризация, порядок поступления и расхода ТМЦ).
3. Подсчет денежных средств.
4. Проверка правильности операций конца года (заккрытие счетов, начисление налогов, распределение прибыли).

*Перечислите и объясните методы
получения аудиторских доказательств*

Задание 8.

Для каждой аудиторской процедуры, предусмотренной программой аудита, разработайте или определите рабочий документ аудитора.

Рабочие документы разработайте в отдельной папке.

Аудит, проводимый аудитором, должен обязательно сопровождаться документированием аудита, т.е. отражением полученной информации в рабочей документации аудита, оформленной в соответствии с аудиторским стандартом «Документирование аудита». Под термином «Документация» понимаются рабочие документы и материалы,готавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде либо в другой форме.

К рабочей документации аудита относятся:

- а) планы и программа аудита;
- б) описания использованных аудитором процедур и их результатов;
- в) объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;
- г) копии, в том числе фотокопии, документов экономического субъекта;
- д) описания системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета экономического субъекта;
- е) аналитические документы аудиторской организации;
- ж) другие документы.

Ниже приводится перечень документов, которые могут быть включены в состав рабочей документации аудитора.

ПРИМЕРНЫЙ ПЕРЕЧЕНЬ ДОКУМЕНТОВ,
КОТОРЫЕ МОГУТ БЫТЬ ВКЛЮЧЕНЫ В СОСТАВ РАБОЧЕЙ
ДОКУМЕНТАЦИИ АУДИТОРСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

1. Информация относительно организационно-правовой формы и организационной структуры экономического субъекта.
2. Извлечения или копии учредительных документов экономического субъекта, а также иных важных юридических документов (договоров, контрактов, протоколов и т.п.).
3. Материалы, свидетельствующие о планировании аудита, и программы аудита.
4. Записи об изучении и оценке систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля (описания, вопросники, схемы документооборота или комбинации их).
5. Анализ хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета.
6. Анализ существенных показателей и тенденций деятельности экономического субъекта.
7. Записи о характере, дате проведения и объеме проведенных аудиторских процедур и результатах таких процедур.
8. Материалы, свидетельствующие о том, что работа, выполненная не аудиторами, контролировалась аудиторами.
9. Сведения о том, кем и когда выполнялись аудиторские процедуры.
10. Копии переписки с другими аудиторскими организациями, экспертами и прочими лицами в связи с проводимым аудитом экономического субъекта.
11. Копии переписки или записи обсуждений во время встреч с экономическим субъектом по поводу вопросов, возникших в процессе аудита.
12. Письма-подтверждения, полученные от экономического субъекта.
13. Выводы, сделанные аудиторской организацией по результатам аудита.
14. Копии бухгалтерской и иной финансовой документации экономического субъекта.

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

Рабочая документация может быть создана аудиторской организацией, проводящей аудит, либо получена от экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит, или от других лиц.

Форма и содержание рабочих документов определяется такими факторами как:

- а) характер проводимой работы;
- б) характер и сложность деятельности экономического субъекта;
- в) требования, предъявляемые к аудиторскому заключению;
- г) характер и состояние бухгалтерского учета экономического субъекта;
- д) надежность системы внутреннего контроля экономического субъекта;
- е) необходимый уровень руководства и контроля за работой персонала аудиторской организации при выполнении отдельных процедур;
- ж) конкретные методы и приемы, применяемые в процессе аудита.

Документы, создание которых предусмотрено актами, включаются в состав рабочих документов аудиторской организации в обязательном порядке.

Формы рабочей документации самостоятельно разрабатываются аудиторской организацией и должны быть составлены и систематизированы таким образом, чтобы отвечать обстоятельствам каждой конкретной аудиторской проверки и потребностям аудитора в ходе ее проведения. Рабочая документация находится в собственности аудиторской организации, проводившей аудит. Копии, в том числе фотокопии документов экономического субъекта, могут быть включены в состав рабочей документации аудиторской организации с согласия этого экономического субъекта.

Аудиторская организация вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащей ей рабочей доку-

ментации любые действия, не противоречащие закону, иным правовым актам и профессиональной этике, а также не нарушающие права и охраняемые законом интересы экономического субъекта, в отношении которого проводился аудит, и других лиц.

Экономический субъект, в отношении которого проводился аудит, и другие лица, включая налоговые и иные государственные органы, не имеют права требовать от аудиторской организации предоставить рабочую документацию или ее копии полностью или в какой-либо части, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Сведения, содержащиеся в рабочей документации, являются конфиденциальными и не подлежат разглашению аудиторской организацией.

Аудиторская организация не обязана предоставлять рабочую документацию экономическому субъекту, в отношении которого проводился аудит. Аудиторская организация не имеет права и не обязана представлять рабочую документацию другим лицам, включая налоговые и иные государственные органы, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Рабочие документы обычно содержат:

- информацию, касающуюся организационно-правовой формы и организационной структуры аудируемого лица;
- выдержки или копии необходимых юридических документов, соглашений и протоколов;
- информацию об отрасли, экономической и правовой среде, в которой аудируемое лицо осуществляет свою деятельность;
- информацию, отражающую процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним;
- доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, уровня риска применения средств контроля и любые корректировки этих оценок;

- доказательства, подтверждающие факт анализа аудитором работы аудируемого лица по внутреннему аудиту и сделанные аудитором выводы;
- анализ финансово-хозяйственных операций и остатков по счетам бухгалтерского учета;
- анализ наиболее важных экономических показателей и тенденций их изменения;
- сведения о характере, временных рамках, объеме аудиторских процедур и результатах их выполнения;
- доказательства, подтверждающие, что работа, выполненная работниками аудитора, осуществлялась под контролем квалифицированных специалистов и была проверена;
- сведения о том, кто выполнял аудиторские процедуры, с указанием времени их выполнения;
- подробную информацию о процедурах, примененных в отношении финансовой (бухгалтерской) отчетности подразделений и/или дочерних предприятий, проверявшихся другим аудитором;
- копии сообщений, направленных другим аудиторами, экспертам и третьим лицам и полученных от них;
- копии писем и телеграмм по вопросам аудита, доведенным до сведения руководителей аудируемого лица или обсуждавшимся с ними, включая условия договора о проведении аудита или выявленные существенные недостатки системы внутреннего контроля;
- письменные заявления, полученные от аудируемого лица;
- выводы, сделанные аудитором по наиболее важным вопросам аудита, включая ошибки и необычные обстоятельства, которые были выявлены аудитором в ходе выполнения процедур аудита, и сведения о действиях, предпринятых в связи с этим аудитором;
- копии финансовой (бухгалтерской) отчетности и аудиторского заключения.

Все существенные вопросы, требующие профессионального суждения аудитора, вместе с выводами, сделанными по этим вопросам, подлежат отражению в рабочей документации.

Рабочая документация должна быть достаточно полной и подробной, с тем, чтобы опытный аудитор, ознакомившись с ней, мог получить общее представление о проведенном аудиторской организацией аудите.

Сведения, включенные в рабочую документацию, должны быть изложены ясно и выражены так, чтобы были очевидны их содержание и форма и невозможны различные толкования.

Рабочая документация должна создаваться своевременно: до начала, в ходе и по завершении аудита.

К моменту представлений аудиторского заключения экономическому субъекту вся рабочая документация должна быть создана (получена) и завершена оформлением.

Документы, входящие в состав рабочей документации аудита, как правило, должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) наименование экономического субъекта, в отношении которого проводится аудит;
- в) период, за который проводится аудит;
- г) дату выполнения аудиторской процедуры или составления документа;
- д) содержание документа;
- е) личную подпись лица, создавшего документ, и ее расшифровку.
- ж) дату проверки документа;
- з) личную подпись лица, проверившего документ, и ее расшифровку.

Если в рабочей документации используются условные обозначения (символы), то такие обозначения (символы) должны быть объяснены.

Документы, входящие в рабочую документацию аудитора, должны содержать ссылку на источник сведений, включенных в них.

Если документ, входящий в состав рабочей документации аудита, создан экономическим субъектом или другим

лицом, то это обстоятельство должно быть раскрыто в документе с указанием лица аудиторской организации, проверившего такой документ.

Каждый документ, входящий в рабочую документацию аудита, должен иметь идентификационный номер.

Система построения и порядок присвоения идентификационных номеров таким документам устанавливаются аудиторской организацией.

Рабочие документы должны быть оформлены аккуратно.

Примеры некоторых рабочих документов представлены ниже.

Рабочий документ аудитора

Форма РД20-1 (ПЗ)

**Проверка наличия партнерских договоров
с покупателями и заказчиками**

Проверяемая организация (Отдел)

Исполнитель _____
(должность, ФИО)

Телефон организации _____

Аудитор _____

Дата начала проверки _____

Дата окончания проверки _____

Проверяемый период _____

Счет _____ – _____
номер счета (субсчета) название счета (субсчета)

№ п/п	Дата до- говора	Наимено- вание орга- низации- партнера	Сумма договора	Отметка о наличии до- говора	Примеча- ние
1	2	3	4	5	6
1.					
2.					

**Проверка правильности отражения операций
по начислению износа ОС и НМА на счетах БУ**

Проверяемая организация _____ Аудитор _____

Отдел _____ Дата начала проверки _____

Исполнитель _____ Дата окончания проверки _____
(должность, ФИО)

Телефон организации _____

Проверяемый период _____

Счет _____ – _____
помер счета (субсчета) название счета (суосчета)

№ п/п	Наименова- ние опера- ции	Корреспонденция сче- тов				Примеча- ние
		По данным бух. учета		По данным аудига		
		дебет	кредит	дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6	7

Руководитель аудиторской проверки _____
(подпись) (расшифровка подписи)

«_____» _____ 200__ г.

Рабочий документ аудитора

Форма РД16-6 (КО)

Проверка правильности отражения кассовых операций на счетах БУ

Проверяемая организация _____

Отдел _____

Исполнитель _____

(должность, ФИО)

Телефон организации _____

Аудитор _____

Дата начала проверки _____

Дата окончания проверки _____

Проверяемый период _____

Счет _____ – _____

номер счета (субсчета)

название счета (суосчета)

№ п/п	Наименова- ние операции	Корреспонденция счетов				Примечание
		По данным бух. учета		По данным ау- дита		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	6	7

РД/ОС-1

Аудит начальных показателей учета основных средств

_____ Аудитор _____

(наименование организации)

(Ф.И.О.)

Ф.И.О. работника_____
Телефон/факс __________
(проверяемый период)

**Результаты проверки сравнительных остатков
на бухгалтерских счетах учета**

Строка баланса	Код стоки	Данные баланса за прошлый год (на конец года)	Данные прове- ряемого баланса (на начало года)
Основные сред- ства	120		
В том числе зе- мельные участки и объекты приро- допользования	121		
Здания, машины и оборудование	122		
Расхождения			

**Результаты проверки входящих остатков
по бухгалтерским счетам**

Показатели	Стоимость основных средств	Сумма амор- тизации	Остаточная стоимость
Бухгалтерский баланс (на начало года)			
Главная книга (оборотно- сальдовая ведо- мость) за _____			
Данные аналити- ческого учета (кар- точка счета и др.)			
Расхождения			

Руководитель аудиторской проверки _____
(подпись)(расшифровка подписи)
« _____ » _____ 200__ г.

**Сводная ведомость исправления
выявленных ошибок**

(наименование организации) _____

Аудитор _____

(Ф.И.О.)

Ф.И.О. работника _____

Телефон/факс _____

(проверяемый период) _____

№ п/п	Вид на- рушения	Причи- на нару- шения	Сумма, тыс. руб.	Исправи- тельная за- пись	Рекоменда- ции по недопуще- нию повтор ошибки
1	2	3	4	5	6

**Сводные рекомендации, разработанные
по результатам аудита**

№ п/п	Содержание рекомендации	Ожидаемый результат от выполнения рекомендации
1	2	3

Руководитель аудиторской проверки _____
(подпись)(расшифровка подписи)

« _____ » _____ 200__ г.

Аудит проверки начисления амортизации по основным средствам в налоговом учете

(наименование организации)

Аудитор _____

Ф.И.О. работника

(Ф.И.О.)

Телефон/факс

(проверяемый период)

Инвентарный номер	Объект основных средств	Стоимость основных средств	Дата ввода в эксплуатацию	По данным организации			По данным аудитора			Отклонения, руб.
				Срок полезного использования в соответствии с классификацией, утвержденной Правительством РФ	Норма амортизации, %	Сумма амортизации, руб.	Срок полезного использования в соответствии с классификацией, утвержденной Правительством РФ	Норма амортизации, %	Сумма амортизации, руб.	

Руководитель аудиторской проверки _____
(подпись)(расшифровка подписи)

«_____» _____ 200__ г.

Рабочий документ аудитора

Форма РД (КО)

Нарушения, выявленные в результате проверки первичных учетных документов

(наименование организации)

Аудитор _____

(Ф.И.О.)

Ф.И.О. работника

Телефон/факс _____

(проверяемый период)

Выявленные нарушения	Номер документа	Дата составления	Наименование документа	Сумма, тыс. руб.
1. Отсутствие обязательных реквизитов				
2. Незаполнение обязательных реквизитов				

Руководитель аудиторской проверки _____

(подпись)(расшифровка подписи)

«_____» _____ 200__ г.

Задание 9.

На основании программы выполните процедуры аудита, заполните разработанные в отдельной папке рабочие документы аудитора и составьте отчет аудитора по результатам проверки на свободных листах ниже.

При описании нарушения, выявленного аудитором, описывайте его по следующей схеме:

- 1) описание нарушения со ссылкой на документ или факт, где оно обнаружено;
- 2) нормативный документ, регулирующий учет и отчетность данного объекта;
- 3) рекомендации по исправлению данного нарушения.

Задание 10.

Составьте отчет аудитора по результатам проведенной проверки в соответствии с аудиторским правилом (стандартом) «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита».

Принципы подготовки письменной информации аудитора

Во всех случаях обязательного аудита аудиторские организации обязаны готовить и предоставлять адресату письменную информацию (отчет) аудитора руководству (собственникам) проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита. Аудиторские организации могут готовить и передавать в устном или письменном виде по ходу осуществления аудита промежуточную информацию. Порядок передачи такой информации регламентируется требованиями данного правила (стандарта) аудиторской деятельности.

Данные, содержащиеся в письменной информации аудитора, приводятся с целью доведения до руководства проверяемого экономического субъекта сведений о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и системе внутреннего контроля, которые могут привести к существенным ошибкам

в бухгалтерской отчетности и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

В случае инициативного аудита аудиторские организации обязаны готовить и предоставлять экономическим субъектам письменную информацию аудитора в следующих случаях:

а) если договором на осуществление инициативного аудита предусматривается подготовка по итогам аудита заключения аудитора:

б) если договором на осуществление инициативного аудита хотя и не предусматривается подготовка заключения аудитора, но предусматривается подготовка письменной информации аудитора.

Аудиторская организация обязана указать в письменной информации аудитора все связанные с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности.

Аудиторская организация может привести в письменной информации аудитора любую информацию, касающуюся проведенного аудита и фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, которую сочтет целесообразной.

Письменная информация аудитора не может рассматриваться как полный отчет о всех существующих недостатках. Она посвящена лишь тем из них, которые были обнаружены в процессе аудиторской проверки.

**Рекомендуемая форма письменной
информации аудитора**

Бланк или угловой штамп
аудиторской организации

Официальное наименование
проверяемой организации
Фамилия, имя, отчество,
и должность лица указанного в п.4

Исходящий N [...], дата подписания

**Письменная информация аудитора
руководству экономического субъекта
по результатам проведения аудита**

Глубокоуважаемый [...]!

В соответствии с [ссылка на договор, контракт, письмо-согласие, решение собрания акционеров, другие аналогичные документы] нами с [дата начала аудита] по [дата составления заключения аудитора] был проведен аудит Вашей организации за период с [дата начала отчетного периода, подлежащего проверке] по [дата окончания отчетного периода].

Лицо, осуществлявшее аудит: [данные, предусмотренные п. 3.5.1 стандарта «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»].

В проведении аудита непосредственно принимали участие следующие специалисты:

№ п/п	Фамилия Имя Отчество специалиста	Данные квалифика- ционного аттестата (при его наличии)	Обязанности в ходе проведе- ния аудита

Проверяемый экономический субъект: [данные, предусмотренные п. 3.5.2 стандарта «Письменная информация ау-

дителя руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита».

Руководитель организации: [фамилия, инициалы, официальная должность].

Лицо, ответственное за подготовку бухгалтерской отчетности: [фамилия, инициалы, официальная должность].

[В случае, если с момента начала отчетного периода, подлежащего проверке, и до момента завершения подготовки отчета аудитора должностные лица проверяемой организации менялись, об этом обязательно следует указать с приведением дат освобождения и назначения. По желанию можно привести информацию о более широком круге должностных лиц проверяемой организации.]

Общая информация

Аудиторская проверка имела следующие особенности [данные, предусмотренные п. 3.6.1 стандарта «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»].

Бухгалтерский учет в проверяемой организации [данные, предусмотренные п. 3.6.2 стандарта «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»].

При проверке были рассмотрены [данные, предусмотренные стандартом «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»].

Методика аудиторской проверки [данные, предусмотренные п. 3.6.4 стандарта «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»].

Результаты аудиторской проверки

[Сведения, предусмотренные п.п. 3.5.4, 3.5.5, 3.6.5, 3.6.6, 3.6.7 и 3.6.8 стандарта «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита»].

Выводы и рекомендации

[Следует сделать общие выводы и рекомендации по итогам аудита].

В случае, если проверяемой организацией по итогам замечаний аудиторов были внесены исправления в данные бухгалтерского учета, необходимо дать оценку проделанным изменениям и сделать выводы о влиянии сделанных изменений на правильность ведения бухгалтерского учета и достоверность бухгалтерской отчетности. В случае, если по мнению аудиторов следует внести исправления, а представители проверяемой организации не согласны с этим, следует привести мнение аудиторов по всем таким существенным ситуациям.

В случае выдачи безусловного положительного аудиторского заключения следует отметить это в отчете аудитора. В случае подготовки условно-положительного аудиторского заключения, отрицательного заключения или отказа от выражения мнения следует привести развернутую аргументацию причин, приведших к такому мнению аудиторов.

Можно привести любые другие выводы и рекомендации, которые аудиторы сочтут необходимыми.]

Руководитель группы аудиторов

[подпись, фамилия и. о., должность]

аудитор

[подпись, фамилия и. о., должность],

аудитор

[подпись, фамилия и. о., должность],

Аудиторский отчет получил:

[дата получения, подпись, фамилия и. о., должность получателя]

Задание 11.

Составьте аудиторское заключение, выбрав форму в соответствии с аудиторским стандартом «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской ор-

ганизации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По результатам проведенного аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта аудиторская фирма должна выразить мнение о достоверности этой отчетности в форме безоговорочно положительного или модифицированного аудиторского заключения в соответствии с правилом (стандартом) «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности».

Безоговорочно положительное мнение должно быть выражено тогда, когда аудитор приходит к заключению о том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

Аудиторское заключение считается модифицированным, если возникли:

- факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но описываемые в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- факторы, влияющие на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

При определенных обстоятельствах аудиторское заключение может быть модифицировано посредством включения части, привлекающей внимание к ситуации, влияющей на финансовую (бухгалтерскую) отчетность, но рассмотренной в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудитор, в случае необходимости, должен модифицировать аудиторское заключение посредством включения части,

указывающей на аспект, касающийся соблюдения принципа непрерывности деятельности аудируемого лица.

Аудитор может оказаться не в состоянии выразить безоговорочно положительное мнение, если существует хотя бы одно из следующих обстоятельств и в соответствии с суждением аудитора данное обстоятельство оказывает или может оказать существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности:

- а) имеется ограничение объема работы аудитора;
- б) имеется разногласие с руководством относительно: допустимости выбранной учетной политики; метода ее применения; адекватности раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Обстоятельства, указанные в подпункте «а» настоящего пункта, могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отказу от выражения мнения.

Обстоятельства, указанные в подпункте «б» настоящего пункта, могут привести к выражению мнения с оговоркой или к отрицательному мнению.

Мнение с оговоркой должно быть выражено в том случае, если аудитор приходит к выводу о том, что невозможно выразить безоговорочно положительное мнение, но влияние разногласий с руководством или ограничение объема аудита не настолько существенно и глубоко, чтобы выразить отрицательное мнение или отказаться от выражения мнения. Мнение с оговоркой должно содержать формулировку: «за исключением влияния обстоятельств ...» (указать обстоятельства, к которым относится оговорка).

Отказ от выражения мнения имеет место в тех случаях, когда ограничение объема аудита настолько существенно и глубоко, что аудитор не может получить достаточные доказательства и, следовательно, не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Отрицательное мнение следует выражать только тогда, когда влияние какого-либо разногласия с руководством настолько существенно для финансовой (бухгалтерской) отчет-

ности, что аудитор приходит к выводу, что внесение оговорки в аудиторское заключение не является адекватным для того, чтобы раскрыть вводящий в заблуждение или неполный характер финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Если аудитор выражает любое мнение, кроме безоговорочно положительного, он должен четко описать все причины этого в аудиторском заключении и, если это возможно, дать количественную оценку возможного влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность. Как правило, эта информация излагается в отдельной части, предшествующей части с выражением мнения или с отказом от выражения мнения, и может включать ссылку на более подробную информацию (при ее наличии) в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Основные элементы аудиторского заключения

Аудиторское заключение обязательно должно включать в себя:

- а) наименование;
- б) адресата;
- в) следующие сведения об аудиторе:
 - организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального аудитора – фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица;
 - место нахождения;
 - номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
 - номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии;
 - членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;
- г) следующие сведения об аудируемом лице:
 - организационно-правовая форма и наименование;

- место нахождения;
 - номер и дата свидетельства о государственной регистрации;
 - сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;
- д) вводную часть;
- е) часть, описывающую объем аудита;
- ж) часть, содержащую мнение аудитора;
- з) дату аудиторского заключения;
- и) подпись аудитора.

Необходимо соблюдать единство формы и содержания аудиторского заключения, чтобы облегчить его понимание пользователем и помочь обнаружить необычные обстоятельства в случае их появления.

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

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

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

Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Пример изложения информации во вводной части аудиторского заключения:

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита».

Аудиторское заключение должно описывать объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. Под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, правилами и стандартами.

Аудиторское заключение должно содержать заявление о том, что аудит был спланирован и проведен с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений.

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

- изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;
- оценку принципов и методов бухгалтерского учета, а также правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение должно содержать заявление аудитора относительно того, что аудит предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Пример изложения информации в части, описывающей объем аудита:

- «Мы провели аудит в соответствии с:
- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в

себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

Для выражения аудиторского мнения используются слова: «По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях ...».

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

Основные принципы и методы бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности определяются соответствующими нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Помимо мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности может возникнуть необходимость выразить в аудиторском заключении мнение по поводу соответствия этой отчетности другим требованиям, а также относительно иных документов и сделок, относящихся к финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица, если они подлежат обязательной аудиторской проверке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пример изложения информации в части, содержащей аудиторское мнение:

«По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря

20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

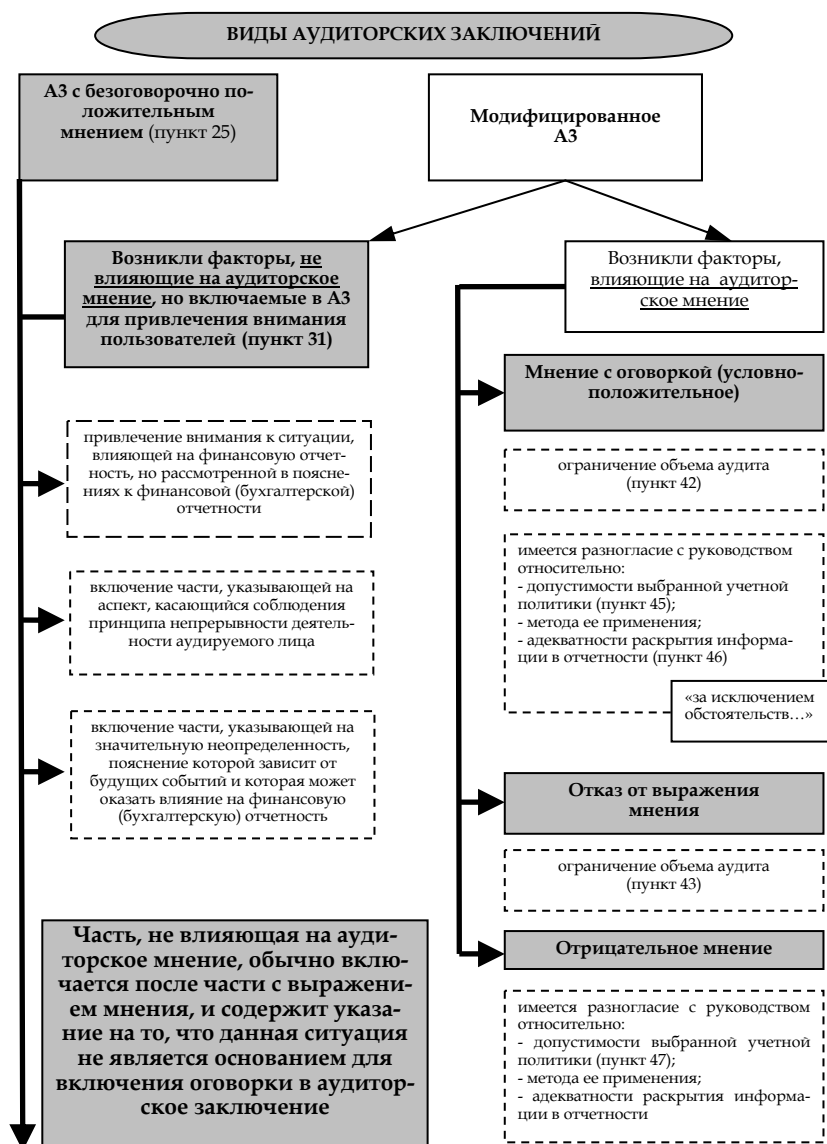
Аудитор должен указать в аудиторском заключении дату, когда был завершен аудит, так как данное обстоятельство предоставляет пользователю основания полагать, что аудитор учел влияние, которое оказали на финансовую (бухгалтерскую) отчетность события и операции, имевшие место с даты окончания проведения аудита до даты подписания аудиторского заключения.

Поскольку аудитор должен составить аудиторское заключение о финансовой (бухгалтерской) отчетности, подготовленной и представленной руководством аудируемого лица, аудитор не должен указывать в заключении дату, предшествующую дате подписания или утверждения финансовой (бухгалтерской) отчетности руководством аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом и лицом, проводившим аудит (лицом, возглавлявшим проверку), с указанием номера и срока действия его квалификационного аттестата. Эти подписи должны быть скреплены печатью. В случае, если аудит осуществлялся индивидуальным аудитором, который самостоятельно проводил аудиторскую проверку, аудиторское заключение может быть подписано только этим аудитором.

К аудиторскому заключению прилагается финансовая (бухгалтерская) отчетность, в отношении которой выражается мнение, и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

СХЕМА ВИДОВ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ



МАКЕТ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ
Безоговорочно положительное аудиторское заключение

**Наименование докумен-
та и адресат**

Аудиторское заключение [аудитор-
ской компании]
руководству организации [наимено-
вание предприятия]
по итогам деятельности за 200__г.

**Сведения об
аудиторе**

Наименование: общество с ограниченной от-
ветственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, но-
мер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационно-
го свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставивше-
го аудиторской организации лицензию на осуществление ау-
диторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного
профессионального аудиторского объединения).

**Сведения об ау-
дируемом лице**

Наименование: общество с ограниченной
ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица,
номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационно-
го свидетельства.

Лицензия (если имеется), номер, дата, наименование органов,
предоставивших аудируемому лицу лицензии на осуществле-
ние лицензируемых видов деятельности, срок их действия.

Вводная часть

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из: бухгалтерского баланса; отчета о прибылях и убытках; приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках; пояснительной записки. Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Часть, описывающая объем аудита

Мы провели аудит в соответствии с: Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»; федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения); внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение); правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора; нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных ру-

ководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

**Часть, содержащая
мнение аудитора**

По нашему мнению, бухгалтерская (финансовая) отчетность организации отражает достоверно во всех существенных аспектах финансовое положение на 31 декабря 200__г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 200__г. включительно.

Дата аудиторского заключения

«__» _____ 200__ г.

Подпись

Руководитель аудиторской организации
Дата/ подпись/ номер квалификаци-
онного аттестата

**ПРИМЕРНАЯ ФОРМА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ
ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**
(с выражением безоговорочно-положительного мнения)

Адресат.

Аудитор.

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо.

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора.

**ПРИМЕРНАЯ ФОРМА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ
ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

*(Модифицированное посредством включения части,
привлекающей внимание пользователей и указывающей
на значительную неопределенность, прояснение которой
зависит от будущих событий)*

Адресат.

Аудитор.

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо.

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии

порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно.

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на инфор-

мацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией «УУУ» (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20(XX) год. Сумма иска составляет XXX тыс. рублей. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации «УУУ».

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора.

**ПРИМЕРНАЯ ФОРМА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ
ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

*(Модифицированное в части, содержащей мнение
с оговоркой из-за ограничения объема работы аудитора)*

Адресат.

Аудитор.

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо.

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:
Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации «УУУ».

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных

отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора.

ПРИМЕРНАЯ ФОРМА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

*(Модифицированное в части, содержащей мнение с оговоркой
из-за разногласия относительно учетной политики)*

Адресат.

Аудитор.

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «XXX».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо.

Наименование: открытое акционерное общество "YYY".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;
отчета о прибылях и убытках;
приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные

основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В результате проведенного аудита нами установлены нарушения действующего порядка составления финансовой (бухгалтерской) отчетности и ведения бухгалтерского учета, а именно: в составе внеоборотных активов по строке 190 бухгалтерского баланса не отражена стоимость производственного оборудования в размере XXX тыс. рублей, а в составе оборотных активов по строке 220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» не отражена сумма налога на добавленную стоимость, приходящаяся на указанное оборудование, в размере XXX тыс. рублей. Соответственно по строке 621 «Поставщики и подрядчики» не отражена кредиторская задолженность перед поставщиком в размере XXX тыс. рублей.

По нашему мнению, за исключением влияния на финансовую (бухгалтерскую) отчетность обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора.

ПРИМЕРНАЯ ФОРМА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

*(Модифицированное в части, содержащей мнение с оговоркой
из-за разногласия относительно раскрытия информации)*

Адресат.

Аудитор.

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо.

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ)г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит предоставляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

*В финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» не раскрыта существенная информация:
об обеспечении обязательств и платежей в размере XXX тыс. рублей;
об арендованных основных средствах в размере XXX тыс. рублей.*

По нашему мнению, за исключением обстоятельств, изложенных в предыдущей части, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря

20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора.

ПРИМЕРНАЯ ФОРМА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

*(Модифицированное а части, содержащей отказ от выражения
мнения из-за ограничения объема)*

Адресат.

Аудитор.

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «XXX».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо.

Наименование: открытое акционерное общество «YYY».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «YYY» за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «YYY» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому, балансу и отчету о прибылях и убытках;
пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности.

(Часть, описывающую объем аудиторской проверки, следует либо опустить, либо изменить в соответствии с конкретными обстоятельствами).

Мы не смогли присутствовать при инвентаризации товарно-материальных запасов из-за ограничений, установленных организацией «УУУ» (кратко указать обстоятельства).

Мы также не получили достаточных доказательств (кратко указать причины) в отношении:

дебиторской задолженности;

выручки от реализации товаров, работ, услуг;

кредиторской задолженности;

нераспределенной прибыли (и т.п.).

Вследствие существенности указанных обстоятельств мы не в состоянии выразить мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации».

«ХХ» месяц 20(ХХ) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора

**ПРИМЕРНАЯ ФОРМА АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ
ПО ФИНАНСОВОЙ (БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

*(Модифицированное в части, содержащей отрицательное мнение
из-за разногласия относительно учетной политики
или адекватности представления о финансовой
(бухгалтерской) отчетности)*

Адресат.

Аудитор.

Наименование: общество с ограниченной ответственностью «ХХХ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо.

Наименование: открытое акционерное общество «УУУ».

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

«Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации «УУУ» за период с 1 января по 31 декабря 20(ХХ) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации «УУУ». Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии

порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»;
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать наименование и дату утверждения);
- внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой (бухгалтерской) отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение главных оценочных значений, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку общего представления о финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(Описание разногласий).

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно».

«XX» месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора

*Составьте аудиторское заключение,
выбрав одну из предложенных ситуаций*

Ситуация 1.

При аудиторской проверке обнаружено, что налогооблагаемая прибыль занижена на 300 тыс. руб. Других ошибок и исправлений не обнаружено. Оцените существенность ошибки. Единый уровень существенности 1 млн. руб.

Определите возможную форму аудиторского заключения.

Ситуация 2.

В ходе обязательного аудита при проверке счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» было обнаружено следующее: 1 февраля 2002 года ЗАО «СЛАВА», занимающаяся посреднической деятельностью, выдало своему сотруднику ссуду в размере 120 тыс. рублей на приобретение квартиры сроком на 1 год под 10 процентов годовых с уплатой процентов по окончании срока кредитного договора. На момент аудиторской проверки прошло 15 месяцев. Ссуда не была возвращена. Штрафные санкции за несвоевременный возврат денежных средств не предусмотрены кредитным договором. Во всех остальных существенных аспектах представленные финансовые отчеты полно и достоверно отражают финансовое положение ЗАО и результаты его деятельности.

Примите обоснованное решение о выдаче аудиторского заключения. Составьте аудиторское заключение.

Ситуация 3.

В ходе аудиторской проверки возникли сложности с проверкой расчетов предприятия с зарубежными поставщиками из-за отсутствия соответствующих документов.

Во всех остальных существенных аспектах представленные финансовые отчеты полно и достоверно отражают финансовое положение предприятия и результаты его деятельности.

Примите обоснованное решение о выдаче аудиторского заключения. Составьте аудиторское заключение.

В результате выполнения работы на защиту следует представить:

1. Справку аудитора
2. Письмо-согласие аудитора на проведение аудита
3. Договора на проведение аудита
4. Карту предварительной экспертизы (или аналитическую записку);
5. Общий план аудита
6. Программу аудита
7. Разработанные аудиторские документы
8. Собранные аудиторские доказательства (заполненные аудиторские документы).
9. Отчет аудитора руководству экономического субъекта.
10. Аудиторское заключение.