

Ташкентский Государственный экономический Университет
Национальная Ассоциация Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана

АУДИТ

Том 1

Ташкентский Государственный экономический Университет
Национальная Ассоциация Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана

АУДИТ

Том 1

Ташкент – 2003

**Под общей редакцией д.э.н. М. М. Тулаходжаевой,
к.э.н. Т. И. Джураева и к.э.н. Ф. Г. Гулямовой**

Авторы:

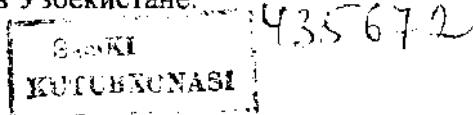
Б. Э. Арзикулов, К. Б. Ахмаджонов, Э. Ф. Гадоев, А. Кучаров,
Ш. И. Ихомов, Х. Н. Мусаев, М. С. Тулаев У. Т. Файзиева,
М. Х. Ходжаева

В этом учебном пособии комплексно и системно изложены основные теоретические и практические проблемы организации и проведения аудита, являющегося важным элементом независимого финансового контроля.

Рассмотрены общие принципы аудиторской деятельности, место аудита в системе контроля и взаимоотношения аудитора и клиента. Изложена методология проведения аудиторской проверки различных операций в сфере производственно-финансовой деятельности хозяйствующих субъектов. Приведены вопросы для проверки системы внутреннего контроля, примерные планы и программы аудита, тесты и учебные ситуации для проверки полученных знаний.

Учебное пособие предназначено для студентов, аспирантов и преподавателей экономических специальностей вузов, слушателей бизнес - школ, учащихся экономических лицеев и колледжей.

Она будет полезна руководителям хозяйствующих субъектов, финансовым менеджерам, специалистам экономических служб, бухгалтерам, аудиторам и претендентам на получение квалификационного сертификата аудитора – всем, кто стремится добиться успеха в условиях формирования рыночной экономики в Узбекистане.



ВВЕДЕНИЕ

Все хозяйствующие объекты, которые входят в состав предприятий и организаций, указанных в статье 10 Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности», а также те хозяйствующие субъекты, которые желают иметь определенное экономическое доверие у кредиторов, поставщиков, акционеров и прочих инвесторов, обязаны провести аудиторскую проверку своей финансовой отчетности.

Задача аудиторской проверки – дать профессиональное заключение о том, насколько правдиво финансовые отчеты предприятия отражают его финансовое положение и результаты деятельности. Аудиторы должны проверить первичную документацию, остатки денежных средств, установить достоверность проводимых на предприятии инвентаризаций товарно-материальных запасов, основных средств и нематериальных активов, проверить реальность дебиторской и кредиторской задолженностей, эффективность системы внутрихозяйственного контроля, а также убедиться в том, что бухгалтерский учет ведется в соответствии с нормативно - правовыми актами Республики Узбекистан.

При вынесении заключения по поводу финансовой отчетности компании аудиторы должны полагаться на свое собственное, объективное и компетентное суждение, так как от их добросовестности зависит судьба банков, вкладчиков и кредиторов, использующих проверенные аудиторами финансовые отчеты компаний при купле – продаже акций, предоставлении кредитов и займов.

Обладая глубокими знаниями в области финансово – хозяйственной деятельности, аудиторы, кроме проведения аудиторских проверок достоверности финансовой отчетности, могут оказывать следующие профессиональные услуги:

- организация и ведение бухгалтерского учета;
- составление калькуляций себестоимости;
- составление бюджетов, смет, прогнозов;
- проведение анализа финансового состояния;
- консультирование по проблемам маркетинга, финансового менеджмента и организационного планирования;
- внедрение математических и статистических моделей для принятия управленческих решений;
- составление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и др.

Если внешний аудитор намерен полагаться на данные внутреннего контроля аудита, ему следует убедиться в его объективности и проверить соответствие его данных действительному положению дел. Благодаря использованию результатов внутреннего контроля сокращается объем работы внешнего аудитора по проверке документации, оценке работы систем учета, проверке соответствия данных.

Несоответствие данных может быть единичным, периодически повторяющимся и постоянным. При единичном случае - это следует подтвердить в процессе дальнейшей проверки, а при периодически повторяющемся – установить, насколько верна информация внутреннего контроля вообще. Постоянное несоответствие данных означает, что данным внутреннего контроля нельзя доверять и необходимо уделить особое внимание независимым проверкам.

Относительно уровня надежности внутреннего контроля и внутреннего аудита, являющегося элементом внутреннего контроля, должны быть письменные заключения внешнего аудитора.

Аудиторские проверки финансово-хозяйственной деятельности проводятся на основе заказов, хозяйственных договоров с организациями и фирмами.

Сроки и стоимость проведения аудиторских проверок определяются с учетом объема и особенностей деятельности проверяемых предприятий, оговоренных в договоре.

Предприятия при этом обязаны представлять в распоряжение аудиторов все материалы и документы, необходимые для осуществления проверки, и создавать надлежащие условия.

Для обобщения результатов проверки всей деятельности предприятия должен составляться аудиторский отчет, в котором отражаются выявленные проверкой недостатки в работе и нарушения нормативно-правовых актов, хозяйственной и финансовой дисциплины. Представляется отдельное аудиторское заключение о достоверности или недостоверности финансовой отчетности.

Акт проверки подписывается аудиторами, руководителем и главным бухгалтером проверяемого предприятия. Результаты проверки носят конфиденциальный характер и докладываются управляющему Совету директоров проверяемого предприятия, а также, в обязательном порядке, годовому собранию акционеров.

Аудиторское заключение с приложенными к нему формами финансовой отчетности клиента публикуется в периодической печати, фирменных изданиях и может быть использовано для принятия управлеченческих решений инвесторами, поставщиками, банками, государственными структурами и пр.

РАЗДЕЛ I

ОСНОВЫ АУДИТА

ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ, НЕОБХОДИМОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ АУДИТА

1.1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ АУДИТА

Аудит имеет уже достаточно большую историю. Первые независимые аудиторы появились ещё в XIX в. в акционерных компаниях Европы. Слово аудит в разных переводах означает он «слышит» или «слушающий».

Возникновение аудита связано с разделением интересов тех, кто непосредственно занимается управлением предприятием (администрация, менеджеры), и тех, кто вкладывает деньги в его деятельность (собственники, акционеры, инвесторы). Последние не могли и не хотели полагаться лишь на ту финансовую информацию, которую предоставляли управляющие и подчиненные им бухгалтеры предприятия. Достаточно частые банкротства предприятий, обман со стороны администрации существенно повышали риск финансовых вложений. Акционеры хотели быть уверены в том, что их не обманывают, что отчётность представленная администрацией полностью отражает действительное финансовое положение предприятия. Для проверки правильности финансовой информации и подтверждения финансовой отчётности приглашались люди, которым, по мнению акционеров, можно было доверять. Главными требованиями, предъявляемыми к аудитору, были его безупречная честность и независимость. С усложнением бухгалтерского учёта необходимым условием становится хорошая профессиональная подготовка аудитора.

Исторической родиной аудита считается Англия, где в 1844 г. выходит серия законов о компаниях, согласно которым правления акционерных компаний обязаны приглашать не реже одного раза в год специалиста для проверки бухгалтерских счетов и отчёта перед акционерами.

В России звание аудитора было введено Петром I. Должность аудитора совмещала в себе некоторые обязанности делопроизводителя, секретаря и прокурора. Аудиторов в России называли присяжными бухгалтерами. Все три попытки организации института аудита (в 1889, 1912 и 1928 г.г.) оказались неудачными.

Мировой экономический кризис 1929-1933 г.г. усилил потребность в услугах бухгалтеров - аудиторов. В это время резко ужесточаются требования к качеству аудиторской проверки и её обязательности, увеличивается рыночная потребность в услугах такого рода. После окончания кризиса практически все страны начинают вводить обязательные требования к объёму информации, содержащейся в годовых отчётах, и обязательности публикации этих отчётов и заключений аудиторов. Аудит становится мощным оружием против мошенничества.

До конца 1940-х г.г. аудит в основном заключался в проверке документации, подтверждающей записанные денежные операции, и правильной группировке этих операций в финансовых отчётах. Это был так называемый подтверждающий аудит.

После 1949 г. независимые аудиторы стали больше внимания уделять вопросам внутреннего контроля в компаниях, полагая, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятность ошибок незначительна и финансовые данные достаточно полны и точны. Аудиторские фирмы начали заниматься больше консультационной деятельностью, чем непосредственно аудиторскими проверками. Такой аудит получил название системно-ориентированного.

Третий этап развития аудита – его ориентация на возможный риск при проведении проверки или при консультировании, предупреждение и избежание риска: аудит, при котором, исходя из условий бизнеса клиента, проверка проводится выборочно, в основном там, где риск ошибки или мошенничества максимальный.

В начале 70-х г.г. началась разработка аудиторских стандартов. В Англии аудиторами именуются специалисты в области контроля за достоверностью финансовой отчётности, в том числе и работающие в государственных органах. Во Франции в области независимого финансового контроля действуют две профессиональные организации бухгалтеров-экспертов, которые занимаются непосредственно ведением бухгалтерского учёта, составлением отчётыности и оказанием консультационных услуг, по счетам, обеспечивающим контроль за достоверностью финансовой отчётыности. В США проверку достоверности финансовой отчётыности осуществляет дипломированный общественный бухгалтер.

Во всех развитых странах лицам, желающим приобрести профессию бухгалтера-аудитора, предстоят долгие годы учёбы и практической деятельности, а также многочисленные экзамены. Представители Палаты аудиторов, организации, объединяющие всех лиц этой профессии, регулярно проверяют их работу, и в случае неудовлетворительной их аудиторской деятельности ставят вопрос об исключении их из Палаты аудиторов, что означает запрещение их дальнейшей деятельности.

1.2. СУЩНОСТЬ АУДИТА

Аудит представляет собой независимую экспертизу и анализ финансовой отчётыности хозяйствующих субъектов уполномоченными на то лицами аудиторами (аудиторскими фирмами) с целью определения её достоверности и соответствия финансовых и хозяйственных операций законодательным и иным нормативным актам Республики Узбекистан, а также проверки полноты, реальности, соответствия требованиям, предоставляемым к ведению бухгалтерского учёта или иной финансовой отчётыности. Аудит включает также консалтинг - предоставление услуг по договору с клиентом.

Цель аудита - решение конкретной задачи, которая определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента. Основная цель аудиторской деятельности – установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётыности хозяйствующих субъектов и соответствия совершенных финансовых и хозяйственных операций нормативным актам.

Назначение аудита – проверка финансовых отчетов с целью:

- подтверждения достоверности отчётов или констатации их недостоверности;
- проверки полноты, достоверности и точности отражения в учёте и отчётности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности предприятия за проверяемый период;
- осуществления контроля за соблюдением законодательства и нормативных документов, регулирующих правила ведения учёта и составления отчётности, методологии оценки активов, обязательств и собственного капитала;
- выявления резервов лучшего использования собственных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных источников.

Основная цель аудита финансовых отчётов - объективная оценка полноты, достоверности и точности отражения в отчетности активов, обязательств, собственных средств и финансовых результатов деятельности предприятия за определённый период, проверка соответствия принятой на предприятии учётной политики действующему законодательству и нормативным актам.

В ходе аудиторской проверки устанавливается правильность составления баланса, отчёта о финансовых результатах, достоверности данных пояснительной записки. При этом определяется:

- все ли активы и пассивы отражены в отчёте;
- все ли документы использованы в отчёте;
- насколько фактическая методика оценки имущества отклоняется от принятой при определении учётной политики предприятий;
- правильно ли рассчитана налогооблагаемая база по налогу на прибыль и другим налогам.

Аудитор должен проверить:

- полноту выполнения решений собственников предприятий об изменении объёма уставного капитала;
- тождественность данных синтетического и аналитического учёта по счетам актива и пассива баланса;
- полноту отражения в отчётности дебиторской и кредиторской задолженностей.

В процессе подготовки аудиторского заключения проверяются:

- соблюдение принятой на предприятии учётной политики отражения отдельных хозяйственных операций и оценки имущества;
- правильность отнесения доходов и расходов к отчётным периодам;
- разграничение в учете текущих затрат на производство (издержек обращения) и капитальных вложений;
- обеспечение тождества данных аналитического учёта оборотам и остаткам по счетам аналитического учёта на 1-е число каждого месяца.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен составить мнение по следующим вопросам:

- 1) общая приемлемость отчетности, соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации;
- 2) обоснованность (существуют ли основания для включения в отчётность указанных там сумм);
- 3) законченность (включены ли в отчётность все подлежащие суммы, в частности все ли активы и пассивы принадлежат компании);
- 4) оценка (все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны);
- 5) классификация (есть ли основания относить сумму на тот счёт, на который она записана);
- 6) разделение (отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после неё, к тому периоду, в котором были проведены);
- 7) аккуратность (соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведённым в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они пронумерованы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведённым в Главной книге);
- 8) раскрытие (все ли категории занесены в финансовую отчётность и правильно ли отражены в отчётах и приложениях к ним).

1.3. ВИДЫ АУДИТА

Различают внутренний и внешний аудит.

Внутренний аудит является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Потребность во внутреннем аудите возникает на крупных предприятиях в связи с тем, что верхнее звено руководства не занимается повседневным контролем деятельности организации и низких управленческих структур. Внутренний аудит даёт информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчётов менеджеров. Внутренний аудит необходим, главным образом, для предотвращения потерь ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри предприятия.

Определенные функции внутренних аудиторов выполняют ревизорские группы при бухгалтериях крупных предприятий, подчинённые главному бухгалтеру или финансовому директору, однако функции внутренних аудиторов шире и включают в себя:

- 1) контроль за состоянием активов: подтверждение точности информации, используемой руководством при принятии решений;
- 2) подтверждение выполнения внутрисистемных контрольных процедур;
- 3) анализ эффективности функционирования системы внутреннего контроля и обработки информации;

4) оценку качества информации, выдаваемой управленческой информационной системой. Таким образом, в рамках внутреннего аудита осуществляется не только детальный контроль за сохранностью активов, но и контроль за политикой и качеством менеджмента.

Внешний аудит осуществляется внешними, независимыми аудиторами, аудиторскими фирмами на основе заказов (договоров) с организациями. Отличительной особенностью внешнего аудита является также то, что аудиторы, проводящие проверку, не имеют на проверяемом хозяйствующем субъекте никаких интересов - не являются учредителями, собственниками, акционерами, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, несущими ответственность за соблюдение требований к бухгалтерской (финансовой) отчётности, а также не состоят в родстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери) с руководством организации и не связаны с ним служебными отношениями.

Внешняя аудиторская проверка не может проводиться аудиторскими фирмами в отношении проверяемых экономических субъектов, которые являются их учредителями, филиалами, представителями, а также оказывающими данному экономическому субъекту услуги по восстановлению, ведению бухгалтерского учёта и составлению финансовой отчётности. Сокрытие указанных обстоятельств может стать основанием для аннулирования лицензий на осуществление аудиторской деятельности.

Внешний аудит проводится с целью установления состояния финансово-хозяйственной деятельности и подтверждения достоверности годовой финансовой отчётности, проверяемого экономического субъекта. Внешний аудит также может быть проведён согласно договору с целью разработки ряда рекомендаций по улучшению постановки бухгалтерского учёта, оптимизации финансовых, налогооблагаемых баз, организации и управления деятельностью проверяемого субъекта и его сегментов.

Результаты проведения внешнего аудита аудиторами или аудиторскими фирмами оформляются путём составления и представления заключения о состоянии учёта, внутреннего контроля в проверяемых ими организациях, а также о достоверности годового отчёта.

1.4. ТИПЫ АУДИТА

В международной практике аудита в настоящее время различают несколько типов (вариантов) проведения аудита.

Обязательный аудит – это ежегодная аудиторская проверка финансовой отчетности предприятий, перечень которых установлен законодательством.

Обязательной аудиторской проверке ежегодно подлежат:
акционерные общества;
банки и иные кредитные организации;
страховые организации;

инвестиционные и иные фонды, аккумулирующие средства юридических и физических лиц, и их управляющие компании;

благотворительные и иные общественные фонды, источниками которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц;

внебюджетные фонды, источниками образования которых являются предусмотренные законодательством обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами;

хозяйствующие субъекты, имеющие в уставном фонде долю, принадлежащую государству.

Уклонение от проведения обязательной аудиторской проверки влечет за собой взыскание с хозяйствующего субъекта штрафа в размере от сто- до пятикратного размера минимальной заработной платы. Уплата штрафа не освобождает хозяйствующий субъект от проведения обязательной аудиторской проверки.

Инициативный аудит может проводиться по решения хозяйствующего субъекта, в случае необходимости.

Операционный аудит – это проверка функционирования отдельных частей хозяйственного механизма организации в целях оценки их эффективности, надежности и полезности для управления.

В операционном аудите проверки могут включать оценку размеров, организационной структуры управления, организации методики и техники бухгалтерского учёта, компьютерных систем, методов маркетинга и любой другой области.

Аудит на соответствие – это проверка соблюдения в хозяйственной системе организаций норм законодательных актов и инструктивных материалов, а также процедур или правил, которые предписаны персоналу администрации. Аудит на соответствие может быть проведён также по заказу собственников и акционеров организаций с целью проверки соблюдения администрацией (руководством) предписанных норм (процедур) управления в соответствии с уставом организации.

Аудит финансовой отчётности проводится для определения того, согласуется ли информация, зафиксированная в учёте и отчётоности с определенными критериями. Обычно критериями является совокупность общепринятых принципов и правил бухгалтерского учёта.

Различие между аудитом и бухгалтерским учётом состоит в том, что бухгалтерский учёт – это процесс записи классификации подведения итогов экономических событий при помощи логики в целях подготовки информации для принятия решений. При аудите бухгалтерских данных определяется, правильно ли отражается записанная информация, т.е. экономические события, которые произошли за проверяемый период.

Различия аудита и ревизии состоят в следующем:

1. Цели:

аудита - выражение мнения по поводу достоверности финансовой отчётности, оказание услуг, помощь и сотрудничество с клиентом;

ревизии -- выявление недостатков с целью их устранения и наказания виновных.

2. Характер:

аудита – предпринимательская деятельность;

ревизии – исполнительская деятельность, выполнение распоряжений.

3. Основы взаимоотношений:

аудита – добровольность, осуществление на основе договоров;

ревизии – принудительность, осуществление по распоряжению вышестоящих или государственных органов.

4. Управленческие связи:

аудита – горизонтальные связи, равноправие во взаимоотношениях с клиентом, отчёт перед ним;

ревизии – вертикальные связи, назначение вышестоящим звеном, отчёт перед ним об исполнении.

5. Принцип оплаты услуг:

аудита – оплату производит клиент;

ревизии – оплату производят вышестоящее звено или государственный орган.

6. Практические задачи:

аудита – улучшение финансового положения клиента, привлечение пассивов (инвесторов, кредиторов), помощь и консультирование клиента;

ревизии – сохранение активов, пресечение и профилактика злоупотреблений.

7. Результаты:

аудита – аудиторское заключение – документ, имеющий юридическое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. Итоговая часть аудиторского заключения, содержащая запись о подтверждении достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности, может быть опубликована;

ревизии – акт ревизии – внутренний документ, в котором отмечаются все выявленные, даже незначительные, недостатки; акт должен быть передан вышестоящей организации или другим органам.

1.5. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ АУДИТОРА И КЛИЕНТА

Одно из обязательных качеств профессионального аудитора – осознание ответственности перед обществом. Поэтому аудиторы считают необходимыми разработку и строгое соблюдение следующих этических и профессиональных норм, определяющих взаимоотношения с клиентом при оказании всех аудиторских услуг:

независимость, честность и объективность аудитора.

Независимость аудитора – отсутствие какой - либо финансовой или иной имущественной заинтересованности аудитора на проверяемом предприятии; аудитор не может проверять предприятие, одним из собственников которого является, или предприятие, с высшими должностными лицами которого его связывают родственные отношения.

Объективность – это образ мышления, принимающий во внимание только факты, имеющие отношение к данному делу, что в свою очередь предполагает интеллектуальную честность.

Конфиденциальность информации.

Информация, полученная аудитором в ходе проверки или оказания других аудиторских услуг, является конфиденциальной и может быть использована или передана третьим лицам только с согласия клиента (данного в письменной форме) или по решению суда. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться, безусловно, даже если разглашение или распространение информации о клиенте не наносит ему материального или иного ущерба.

Профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора.

Аудитор обязан обладать необходимой **профессиональной квалификацией**, поддерживать её на должном уровне, соблюдать требования нормативных документов. Привлекая к работе других аудиторов или вспомогательный персонал, аудитор должен быть уверен в их профессиональной компетенции и контролировать качество их работы. Аудитор не должен оказывать каких-либо услуг, если он не обладает достаточной квалификацией в данной области или не уверен в правильности своих рекомендаций.

Работая с клиентом, аудитор обязан использовать **все свои знания** и опыт и быть в курсе последних нововведений и изменений в области бухгалтерского учёта, налогообложения и др.

Аудитор несет определенную ответственность за качество проведенной аудиторской проверки. Необходимо разделять ответственность за финансовые отчёты и ответственность за аудиторское заключение. Аудитор ответственен только за своё заключение о финансовых отчётах проверяемого предприятия. Ответственность за содержание финансового отчёта несёт руководитель проверяемого предприятия.

К аудитору предъявляются определенные квалификационные требования, которые определяют этику аудитора.

Аудитор должен соблюдать следующий свод правил и требований поведения при исполнении профессиональных обязанностей:

- 1) общие нормы морали, нравственности;
- 2) требования аудиторских стандартов;
- 3) законодательно закреплённые требования;
- 4) требования внутрифирменных аудиторских стандартов.

Аудитор обязан стремиться к установлению доброжелательных отношений со своими коллегами.

ГЛАВА 2. АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН И ЕЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

2.1. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Становление аудита в Узбекистане началось в 1991-м году. За этот период принят ряд нормативных документов по правовому регулированию аудиторской деятельности.

К основным нормативным документом относятся:

1. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности». г. Ташкент, 9 декабря 1992 года.

2. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности». г. Ташкент, (новая редакция), 26 мая 2000 года.

3. Постановления Верховного Совета Республики Узбекистан «О порядке введения в действие Закона Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» в новой редакции от 26 мая 2000 года.

4. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «О проведении финансового контроля и внедрении в хозяйственную жизнь аудиторских форм контроля» от 3 мая 1993 г. № 198.

5. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «Об утверждении Положения о Государственной Регистрации аудиторов и аудиторских фирм», 17 июня 1993 г. № 293.

6. Положение о порядке выдачи специального разрешения (лицензии) юридическим лицам на право занятия аудиторской деятельностью на территории Республики Узбекистан, утверждено Министерством Финансов Республики Узбекистан 10 мая 1993 г. № 41.

7. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок» от 22 сентября 2000 года № 365.

8. Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора, зарегистрировано Министерством юстиции 13 октября 2000 года № 977.

9. Национальные стандарты аудиторской деятельности Республики Узбекистан.

Поскольку результаты аудиторской проверки являются основой множества экономических решений, аudit достаточно жестко регулируется во всех странах. В некоторых из них (например, во Франции) в этот процесс вмешивается государство, устанавливая нормы, нормативы аудита, осуществляя регистрацию аудиторов и аудиторских фирм и контроль за их деятельностью. В других странах (США, Англия) этот процесс регулируется профессиональными общественными аудиторскими организациями.

В Республике Узбекистан система нормативного регулирования аудиторской деятельности находится в стадии становления. Происходит процесс определения прав и обязанностей органов, регулирующих аудиторскую деятельность, определение роли и функции государственных и общественных аудиторских организаций. Можно выделить многоуровневую систему нормативного регулирования аудиторской деятельности, включающую пять основных уровней.

Первый уровень - Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности», (новая редакция) от 26 мая 2000 года, который определяет место, роль, задачи аудита в финансово-экономической системе.

Второй уровень – законодательные и нормативные акты, которые определяют общие вопросы регулирования аудиторской деятельности, обязательные для всех объектов. К ним относятся:

1. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан «О совершенствовании аудиторской деятельности и повышении роли аудиторских проверок» от 22 сентября 2000 года № 365;

2. Положение о порядке выдачи квалификационного сертификата аудитора, зарегистрированное Министерством юстиции от 13 октября 2000 года № 977 и др.

Третий уровень – стандарты аудиторской деятельности, разрабатываемые Министерством Финансов и утверждаемые Министерством Юстиции Республики Узбекистан. Они устанавливают нормы аудита, обязательные для всех субъектов рынка аудиторских услуг.

НСА Республики Узбекистан N 3 «Планирование аудита»

НСА Республики Узбекистан N 4 «Ознакомление с деятельностью (бизнесом) клиента»

НСАД Республики Узбекистан N 31 «Ознакомление с деятельностью хозяйствующего субъекта»

НСА Республики Узбекистан N 5 «Контроль качества работы аудитора»

НСА Республики Узбекистан N 6 «Документирование аудита»

НСАД Республики Узбекистан № 50 «Аудиторские доказательства»

НСА Республики Узбекистан N 9 «Существенность и аудиторский риск»

НСА Республики Узбекистан N 10 «Прочая информация, содержащаяся в финансовой отчетности»

НСА Республики Узбекистан N 11 «Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)»

НСА Республики Узбекистан N 13 «Аналитические процедуры»

НСА Республики Узбекистан N 14 «Аудиторская выборка»

НСА Республики Узбекистан N 16 «Использование работы эксперта»

НСАД Республики Узбекистан N 70 «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности»

НСАД Республики Узбекистан N 90 «Профессиональные услуги аудиторских организаций»

Четвертый уровень – стандарты специальных видов аудиторской деятельности и нормативные акты министерств и ведомств, регулирующие специфические вопросы аудиторской деятельности и специальных видов аудита.

Пятый уровень – внутриfirmенные аудиторские стандарты, определяющие действия аудиторов конкретных фирм при проведении аудита.

2.2. ОСНОВНЫЕ ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В АУДИТЕ

Аудиторской деятельностью в Республике Узбекистан имеют право заниматься **юридические лица** (аудиторские организации) независимо от вида собственности.

Аудиторские организации регистрируются как предприятия, создаваемые в целях осуществления аудиторской деятельности, и могут иметь **любую организационно-правовую форму**, предусмотренную законодательством Республики Узбекистан, за исключением формы акционерного общества открытого типа.

К числу **основных признаков** классификации аудиторских фирм можно отнести следующие:

- характер деятельности (выполняемые функции);
- объем реализуемых услуг.

По **характеру** деятельности (выполняемым функциям) аудиторские фирмы подразделяются на универсальные и специализированные.

Универсальные аудиторские фирмы могут иметь несколько лицензий на право проведения того или иного вида обязательного аудита и занимаются самыми разнообразными видами работ. К их числу относятся: организация аудиторских проверок в области общего аудита, банковского аудита и др.; услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета; по анализу хозяйственно-финансовой деятельности, оценке активов и пассивов экономического субъекта; консультирование по вопросам финансового, управленческого и налогового учета; проведение обучения по бухгалтерскому учету и аудиту; компьютеризация учета; другие услуги по профилю своей деятельности.

Специализированные аудиторские фирмы выполняют более узкий круг работ и специализируются на определенных видах работ (например, аудиторские проверки, обучение и др.).

Аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельностью.

Независимо от того, является ли фирма специализированной или универсальной, она обязательно должна выполнять основной вид услуг – проведение обязательного аудита. В противном случае она не может являться аудиторской фирмой.

По объему оказываемых услуг аудиторские фирмы подразделяются на большие, средние, малые. Универсальные фирмы чаще всего бывают большими и средними.

Основным критерием объема оказываемых услуг следует считать объем выручки от реализации. При этом за единицу измерения можно использовать минимальный размер оплаты труда.

Таблица 2.1.

Градация фирм по численности

Вид аудиторской фирмы	Численность человек
Малая	До 10
Средняя	10-50
Крупная	50 и более

В настоящее время в Республике Узбекистан в основном преобладают малые аудиторские фирмы.

С развитием института аудита в нашей стране аудиторские фирмы будут объединяться в ассоциации, союзы, иные объединения. Цель такого объединения – развитие аудиторской деятельности, обмен опытом, разделение сфер влияния. Созданы и успешно работают общественные профессиональные объединения аудиторов и бухгалтеров. Это, прежде всего, Национальная Ассоциация Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана, Палата Аудиторов.

Аудиторские фирмы, работающие на рынке аудиторских услуг, можно представить следующим образом: зарубежные аудиторские и консалтинговые фирмы, средние и малые фирмы.

К наиболее известным зарубежным аудиторским фирмам относятся: Ernst & Young, KPMG, Price Waterhouse Coopers, Deloitte Tohmatsu International. Услуги этих фирм значительно дороже, чем аналогичные услуги местных фирм, но западные инвесторы признают заключения по аудиту именно этих фирм. Многие местные фирмы выполняют работу более квалифицированно по аудиту, а иностранные фирмы способствуют распространению международных стандартов аудита и передовых методов работы.

Профессиональные сотрудники аудиторской организации по выполняемым функциям могут быть разделены на следующие группы:

- руководители аудиторской проверки;
- старшие аудиторы (руководители звеньев, бригад);
- рядовые участники аудиторских проверок;
- прочие специалисты.

Для ведения бухгалтерского учета в фирме имеется бухгалтерия.

Небольшие аудиторские организации могут иметь упрощенную двухуровневую систему управления – руководитель аудиторской организации, как правило, является и руководителем проверки.

ГЛАВА 3. МЕТОДОЛОГИЯ АУДИТА И АУДИТОРСКИЕ СТАНДАРТЫ

3.1. ЗНАЧЕНИЕ И ЦЕЛЬ АУДИТОРСКИХ СТАНДАРТОВ

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требования, определяющие нормативные требования к качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при их соблюдении. С изменением экономических условий аудиторские стандарты подлежат периодическому пересмотру для максимального удовлетворения потребностей пользователей финансовой отчетности.

На базе аудиторских стандартов формируются учебные программы для подготовки аудиторов, а также единые требования для проведения экзаменов на право заниматься аудиторской деятельностью.

Аудиторские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.

Стандарты определяют общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, вопросы методологии, а также базовые принципы, которым должны следовать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей практике отступление от стандарта, должен быть готов объяснить причину этого.

Значение стандартов состоит в том, что они:

- обеспечивают высокое качество аудиторской проверки;
- способствуют внедрению в аудиторскую практику новых научных достижений;
- помогают пользователям понять процесс аудиторской проверки;
- создают общественный имидж профессии;
- устраняют контроль со стороны государства;
- помогают аудитору вести переговоры с клиентами;
- обеспечивают связь отдельных элементов аудиторского процесса.

Создание стандартов аудиторской деятельности становится необходимым и в Узбекистане с учетом специфических особенностей этой деятельности и на основе международного опыта.

В условиях переходного периода к рыночной экономике в Узбекистане при отсутствии национального стандарта о какой-либо стороне аудитор должен регулировать свою деятельность с помощью международных стандартов, а при отсутствии последних – в соответствии со своим профессиональным опытом и интуицией.

Международные стандарты аудиторской деятельности состоят из четырех взаимосвязанных последовательных частей.

Основные постулаты – это закономерности, логические принципы и необходимые условия, представляющие собой общую основу стандартов аудиторской деятельности; они служат аудиторам в качестве схемы для формирования мнений и, в частности, в случаях, когда конкретные стандарты неприменимы.

Общие стандарты – это определенные качества и степень квалификации, которыми должен обладать аудитор, чтобы эффективно и профессионально выполнить задачи, стоящие перед ним (подготовленность, компетентность, независимость, объективность, надлежащее внимание при проведении аудита).

Рабочие стандарты – правила, которыми руководствуются аудиторы при выполнении задач аудита (планирование, надзор и контроль, сбор достоверных сведений и соответствующие изучения и оценка системы внутреннего контроля).

Стандарты отчётности и аудиторского заключения (касающиеся формы, содержания, размещения и передачи материалов по результатам аудиторской проверки). В заключении должно быть указано соответствие финансовой отчётности требованиям бухгалтерского учёта.

3.2. МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПРАВИЛА (СТАНДАРТЫ) АУДИТА

С развитием рынка и интеграционных процессов в экономике разных стран, и в связи с этим превращением отдельных аудиторских организаций в крупные международные группы, появилась необходимость унификации аудита в международном масштабе. Проблемы в этой области практически сходны во всем мире. Поэтому профессиональные организации какой-либо страны, решающие очередную проблему аудита, изучают вариант её решения в других странах, разрабатывающих стандарты аудита.

Разработкой профессиональных требований на международном уровне занимаются несколько организаций. Непосредственно аудиторскими стандартами на международном уровне занимается международный комитет аудиторской практики (IAPS), действующий на правах постоянного автономного комитета в рамках международной федерации бухгалтеров (IFAC), которая создана в 1977 г.

Международные правила (стандарты) проведения аудита, которые издает комитет, способствуют развитию профессии в тех странах, где уровень профессионализма ниже общемирового, и унификации по мере возможности подхода к аудиту в международном масштабе.

ГЛАВА 4. ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

4.1. ОТБОР КЛИЕНТОВ АУДИТОРСКИМИ ФИРМАМИ. ТИПЫ КЛИЕНТОВ

Для того чтобы снизить риск неудачи аудиторской проверки, аудиторы и аудиторские фирмы должны иметь надежные критерии оценки потенциальных клиентов.

Неудачный непродуманный выбор клиента может привести к значительным финансовым и моральным издержкам, нанести ущерб репутации фирмы и аудитора. Особенно важно иметь продуманную систему отбора клиентов аудиторскими фирмами в период становления рынка в Республике Узбекистан, когда многие коммерческие структуры поручают ведение бухгалтерского учета и составление отчетности.

К числу основных процедур отбора клиентов аудиторскими фирмами относится следующее:

- 1) оценка характера отрасли;**
- 2) определение цели аудиторской проверки и данного клиента и возможного использования ее результатов;**
- 3) выяснение особенностей руководителей;**
- 4) предварительная оценка потенциальной трудоемкости и сложности аудита, а также аудиторского риска;**
- 5) оценка причины смены или смен аудиторов;**
- 6) знакомство с оговорками прежних аудиторских заключений о результатах аудита;**
- 7) выяснение характера и проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими потребителями финансовой отчетности потенциального клиента;**
- 8) получение рекомендаций (например, от различных организаций, профессионалов и т.д.);**
- 9) аналитическая проверка отчетности;**
- 10) предварительное знакомство с состоянием бухгалтерского учета и отчетности, а также с текущими и предстоящими проблемами потенциального клиента;**
- 11) оценка соответственной способности аудиторской фирмы или аудитора к выполнению работы, с точки зрения наличия соответствующего персонала, знания отрасли клиента и т.д.**

Если результаты перечисляемых или других процедур подразумевают высокий риск аудита, если задача оказывается слишком сложной и трудоемкой для аудитора, клиент не принимается на обслуживание.

Клиентов аудиторских фирм можно разделить на несколько типов, например, в зависимости от взаимоотношений «клиент-аудитор» в ходе аудиторской проверки.

Формально-официальный: клиенты этого типа не собираются устанавливать с аудитором тесные контакты и требуют быстрейшего проведения аудиторской проверки. От аудитора в этом случае требуется только подготовка и выдача аудиторского заключения с минимальными для клиента затратами времени и издержками.

Неформальный: к этому типу относятся клиенты, которые устанавливают с аудитором тесный контакт и надеются на его помощь. В этом случае внешний аудитор наряду с основной работой выполняет и некоторые функции внутреннего аудитора, сохраняя при этом свою независимость, а также, как правило, оказывает ряд побочных услуг (консультирование, анализ, оказание практической помощи и др.).

Аудитор должен определить тип клиента до заключения с ним договора на аудит.

Если клиент относится к неформальному типу, то аудитор должен выяснить суть предстоящих дополнительных консультаций, содержание ожидаемых от него дополнительных материалов по результатам аудиторской проверки. Желательно отразить все эти моменты в договоре на аудиторскую проверку.

4.2. ДОГОВОР НА ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Договор на проведение аудиторской проверки является официальным документом, регламентирующим взаимоотношения «клиент-аудитор» и в общих чертах ничем не отличается от обычных договоров, используемых в предпринимательской деятельности. Этот документ, как и другие договоры, юридически отражает согласованные интересы сторон – участников договора, в данном случае заказчика-клиента и исполнителя-аудитора.

Однако договор на аудит имеет и существенное отличие от других договоров, используемых в предпринимательстве, - в первую очередь, это негласный учет интересов третьей стороны (потребителей информации финансовой отчетности) при составлении договора. Ведь фактически аудитор несет ответственность не только перед клиентом, но и перед этими потребителями при нанесении им ущерба в результате некачественной проверки. Перед подписанием договора аудитору необходимо не только по возможности более четко уяснить для себя желание клиента, но и постараться помочь ему правильно сформулировать свой заказ. Качество проведения аудиторской проверки, взаимоотношения аудитора с клиентом во многом зависят от четкости составления договора на проведение аудита.

Многие аудиторские фирмы используют стандартную форму заключения договора, однако целесообразнее, все-таки, учитывать в договоре специфику аудита конкретного предприятия, где клиенты зачастую не в полной мере понимают его суть и содержание.

В договоре на аудиторскую проверку целесообразно отразить возможность аудитора отказаться от выдачи аудиторского заключения, или определить сроки представления клиентом документов, необходимых для проведения проверки, поскольку зачастую клиенты приглашают аудитора, когда их бухгалтерский отчет еще не готов, что очень усложняет работу.

В договоре желательно предусматривать предоплату заказчика аудиторской фирме, поскольку предоплата обеспечивает финансовую независимость аудитора в процессе аудита, устраниет возможность «давления» в процессе проверки со стороны клиента путем угрозы не выплатить вознаграждение за аудит. Обычно предоплата, которую требуют аудиторские фирмы, составляет от 50 до 100 %.

Целесообразно предусмотреть в договоре пункт, обязывающий заказчика оказывать помощь аудитору в ходе проверки (выделение работников для оказания помощи при проведении инвентаризации, предоставление транспорта аудитору в случае необходимости его выезда в командировки и др.)

4.3. ОЦЕНКА СТОИМОСТИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

Важным моментом при заключении договора на аудиторскую проверку является оценка стоимости аудиторских услуг. Необходимо стремиться к тому, чтобы не занизить и не завысить стоимость услуг, так как и то, и другое зачастую «отпугивает» клиента, особенно если тот впервые обращается в данную аудиторскую фирму.

В Узбекистане постепенно складывается рынок аудиторских услуг, под воздействием которого и регулируются ставки этих услуг.

Все имеющиеся в настоящее время в Республике Узбекистан виды оценки стоимости аудиторских услуг можно условно разделить на следующие группы:

- аккордная оплата;
- повременная оплата;
- сделчная оплата;
- оплата по результатам;
- комбинированная оплата.

При аккордной оплате сумма оплаты определяется и фиксируется в договоре на проведение аудиторской проверки до ее начала. Некоторые аудиторские фирмы определяют эту сумму произвольно в зависимости от финансовых возможностей клиента или руководствуясь другими критериями. Однако довольно большое количество отечественных фирм за определенную плату направляют к клиенту перед заключением договора аудитора, который знакомится с особенностями деятельности клиента, оценивает ориентировочный аудиторский риск и примерную трудоемкость работы. После этого аудиторская фирма определяет общую стоимость работ и заключает договор с клиентом.

Повременная оплата наиболее распространена на рынке аудиторских услуг во всех странах. В этом случае при появлении непредвиденных обстоятельств увеличение трудоемкости прямо пропорционально стоимости работ.

Повременная оплата базируется на оценке стоимости одного часа (дня) работы аудитора, которая зависит и от его квалификации.

Сдельная оплата применяется, как правило, при восстановлении бухгалтерского учета. Расчет производится исходя из определения стоимости одной операции, одного показателя в отчетности.

При оплате по результатам аудитор отказывается от заранее определенной суммы за предоставленные услуги, а определяет оплату в виде доли от сэкономленных для клиента финансовых ресурсов, выявленных в результате определения ошибок и неточностей в ведении бухгалтерского учета, оформлении документации, уплаты налогов и т.п. Обычно устанавливается определенный процент от экономии.

Комбинированная оплата – это различные комбинации из перечисленных выше форм и видов оплаты. Например, в договоре определяются общая стоимость услуг (аккорд) плюс определенный процент от экономии или резерв на непредвиденные обстоятельства и т.п.

4.4. ПИСЬМО-ОБЯЗАТЕЛЬСТВО АУДИТОРА ПЕРЕД КЛИЕНТОМ

Дополнительным документом, устанавливающим взаимопонимание между клиентом и аудитором, является письмо о согласии на проведение аудита, которое аудитор направляет своему клиенту (предполагается, что этому документу должно предшествовать соответствующее официальное предложение клиента).

Для разовых соглашений между аудитором и клиентом письмо о согласии на проведение аудита может служить формой договора между сторонами.

В этом случае клиент должен письменно подтвердить согласие на условия проверки, предложенные аудитором. Если цель и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре, письмо-обязательство аудитора может не составляться либо его содержание должно представлять дополнительную информацию для предприятия-клиента.

Письмо-обязательство аудитора (аудиторской фирмы), направленное клиенту, подтверждает согласие на проведение аудита или принятия предложенного назначения официальных аудиторов, что предусмотрено законом для некоторых видов предприятий и организаций (банков, фондов, страховых компаний, открытых акционерных обществ и др.).

В интересах клиента, и аудитора необходимо, чтобы письмо было послано клиенту перед началом аудита – это поможет избежать многих недоразумений по окончании аудиторской проверки в отношении обязательств обеих сторон.

В письме о согласии на проведение аудита содержатся указания:

- на очевидность аудита;
- на необходимость проведения тестов для выявления достоверности бухгалтерского учета и эффективности контроля на предприятии, а также выполнения процедур для установления обоснованности, точности и достоверности данных бухгалтерского учета и соответствия принятого порядка учета законодательным актам.

Основное содержание письма составляют:

- описание объектов аудита (бухгалтерского учета и финансовой отчетности) и определение его масштабов (содержание и сроки проверки);
- ответственность клиента за достоверность предоставляемых данных;
- определение границ аудита, включая действующие нормативные документы, законодательство или рекомендации профессиональных аудиторских объединений, правил которых придерживается аудитор;
- вид заключения, отчета или иного рода обобщений результатов аудиторской деятельности;
- определение риска невыяснения существенных неточностей или ошибок в учете из-за несовершенства системы внутреннего контроля;
- обеспечение свободного доступа ко всем записям систематического и аналитического учета, документации и любой другой информации, изучаемой при аудите;
- обязательство аудитора о соблюдению коммерческой тайны.

В письме о согласии на проведение аудита разделяется ответственность аудитора и ответственность клиента. Под ответственностью аудитора понимаются моральные и материальные обязательства аудитора перед клиентом в соответствии с действующим законодательством и соглашением сторон. Аудитор несет ответственность за свое заключение по финансовой отчетности.

Под ответственностью клиента понимается его обязательство предоставлять полную информацию для аудиторской проверки, составляющей финансовую отчетность, соответствующую действующему законодательству и нормативным документам, и использовать аудиторское заключение по назначению.

ГЛАВА 5. СТРАТЕГИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

5.1. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СТРАТЕГИИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА

Аудиторская проверка, как правило, всегда ограничена определенным сроком (в среднем – 2 недели); из-за этих ограничений на крупном и даже на среднем по мощности предприятии провести сплошную проверку финансово-хозяйственной деятельности не всегда удается. В связи с этим важное значение приобретает стратегия проверки с учетом индивидуальных особенностей каждого экономического субъекта, которая предусматривает:

- рассмотрение собранной информации о деятельности клиента;
- предварительную оценку риска и эффективности внутреннего контроля;
- определение глубины, сущности и продолжительности проверок отдельных групп операций.

Стратегия аудиторской проверки основана на выборе наиболее рациональных путей достижения целей этой проверки и зависит от опыта и квалификации аудитора, длительности сотрудничества аудиторской фирмы и клиента, т.е. от степени знания особенностей клиента, характера задач, решаемых в аудите, и других факторов.

Стратегия аудиторской проверки должна иметь вид плана, составляемого аудитором в письменной форме, цель которого:

- 1) предварительно определить объем, тип и необходимость тестов;
- 2) оценить издержки по их проведению;
- 3) достичь взаимопонимания с клиентом по всем основным вопросам до начала проверки;
- 4) иметь доказательства обоснованности выполнения аудита и его качества у данного клиента.

Планированию предшествуют следующие этапы: предплановая подготовка; получение общей информации о предприятии (специфика деятельности, связи, юридические обязательства и др.); оценка материальности; оценка аудиторского риска; оценка системы внутреннего контроля и риска ее неэффективности.

Многие аудиторские фирмы разрабатывают свои внутренние стандарты плана проверки, приспособленные к отраслевой специфике клиента:

Обычно планирование включает:

- 1) разработку графиков;
- 2) определение сроков аудиторской проверки и обсуждение их с клиентом;
- 3) проведение инструктажа членов исполнительной команды;
- 4) организацию связей с подразделениями внутри фирмы;
- 5) обсуждение стратегии и подготовки аудита с клиентом.

Рассмотрим этапы, предшествующие планированию.

5.2. ПРЕДПЛАНОВАЯ ПОДГОТОВКА

На этом этапе аудитору необходимо решить вопрос о целесообразности сотрудничества с клиентом. Определить причины, побудившие клиента прибегнуть к услугам аудитора; сформировать штат для проведения проверки; заключить договор с клиентом.

В процессе предварительного ознакомления с клиентом аудитору необходимо оценить:

- 1) финансовую стабильность клиента;**
- 2) положение клиента в экономической среде;**
- 3) отношение клиента с предыдущей аудиторской фирмой, если клиент не дал разрешения на получение информации от предыдущего аудитора или предыдущий аудитор отказался дать информацию.**

Аудитор может воспользоваться информацией, предоставляемой юристами, другими аудиторскими фирмами, предпринимателями и т.д.

Оценку возможного продолжения сотрудничества проводят также фирмы, на протяжении нескольких лет сотрудничающие с клиентом. Спорные вопросы могут привести к прекращению сотрудничества. В случае судебного разбирательства аудитор не может продолжать работать с клиентом из-за потери независимости.

5.3. ПОЛУЧЕНИЕ ОБЩЕЙ ИНФОРМАЦИИ О ПРЕДПРИЯТИИ

Общая информации о предприятии необходима для того, чтобы в дальнейшем сделать обоснованное заключение о достоверности отчетности. В частности, необходимо выяснить специфику деятельности и отраслевые особенности предприятия, его организационное устройство, произвести проверку внешних, финансовых и других связей, познакомиться с юридическими обязательствами.

Основными источниками информации о предприятии являются:

- 1) обсуждение с работниками управления, встречи с высшим руководством и с исполнительным персоналом, не связанным с ведением учета, которые позволяют получить информацию «из первых рук»;**
- 2) посещение и осмотр основных участников, производственных единиц, складов, которые предоставляют возможность убедиться в наличии и сохранности активов, составить представление о делах производства;**

3) внешние и внутренние отчеты и публикации. К внешним - относятся: деловая печать и газеты; аналитические отчеты по отрасли; сравнения с основными конкурентами и среднеотраслевыми показателями; государственное и налоговое заявления. Внутренние отчеты и публикации – финансовые отчеты; ежемесячная финансовая информация; протоколы заседаний Совета директоров, правления дирекции, акционеров; отчеты управляющих, в том числе бюджеты, прогнозы, проекты; внутренние отчеты аудиторов, консультантов; инструкции по процедурам, политике внутри фирмы.

Очень важно получить информацию о политике предприятия в различных областях, узнать степень ответственности и прав руководителей разных уровней, определить круг лиц, имеющих право понять политику предприятия.

5.4. ОЦЕНКА МАТЕРИАЛЬНОСТИ (СУЩЕСТВЕННОСТИ) В АУДИТЕ

Планируя аудиторскую проверку, необходимо установить материальность (существенность) – максимально допустимый размер ошибочной суммы, которая может быть показана в публикуемых финансовых счетах и рассматриваться как несущественная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение.

Оценка материальности зависит от опыта и квалификации аудитора и определяется им самим для каждого клиента с учетом объема и специфики его деятельности. Поэтому различные аудиторы, аудиторские фирмы совершенно по-разному подходят к этой проблеме.

Отдельные показатели финансовой отчетности могут быть недостаточно точными. Однако на основании этого нельзя делать вывод, что отчетность в целом недостоверна или что она не отражает реальное состояние дел. Неточности могут быть вызваны ошибками в расчетах (например, при подсчете сумм амортизации) или тем, что являются оценочными (например, срок амортизации основных средств, безнадежная дебиторская задолженность). Но такие неточности, выявленные аудитором, должны быть скорректированы в отчетности. Однако не всегда клиенты сразу производят исправление, бывает, что они не вносят их совсем.

Зачастую, аудиторы пропускают неточности в бухгалтерской отчетности, в случаях если:

- они мелкие и не влияют на решения пользователей финансовых отчетов и, следовательно, не являются материальными;
- затраты на выявление и исправление мелких ошибок слишком велики;
- время, затраченное на эти цели, может отсрочить публикацию бухгалтерской отчетности.

Таким образом, аудитор допускает, что учетные показатели не являются абсолютно точными и бухгалтерская отчетность не является достоверной.

При оценке материальности (существенности) используются два основных подхода – индуктивный и дедуктивный.

Индуктивный подход – предполагает оценку материальности отдельно для каждой статьи, а затем суммирование оценок, определяя общую материальность. Но такой подход следует применять с большой осторожностью, так как ошибка по отношению к одной статье отчетности может быть несущественной, а по отношению к другой статье – материальной (существенной).

Дедуктивный подход – предполагает определение материальности для финансовой отчетности в целом, а затем распределение оценки по отдельным статьям отчетности, чтобы определить объем работ по каждому счету. Используя дедуктивный подход, можно избежать ситуации, когда сумма оценок материальности по отдельным статьям превышает допустимую величину для отчета о финансовых результатах, балансе или отчета о движении денежных средств.

5.5. ОЦЕНКА АУДИТОРСКОГО РИСКА

Аудиторский риск – оценка риска неэффективности аудиторской проверки, неэффективности системы внутреннего контроля клиента, невыявления ошибок клиентом аудиторами.

Существует два основных метода оценки аудиторского риска:

- 1) оценочный (индуктивный);
- 2) количественный.

Оценочный (индуктивный) метод, наиболее широко применяемый в настоящее время аудиторскими фирмами, заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, вероятный и маловероятный и используют эту оценку в планировании аудиторской деятельности.

Количественный метод, предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска. Рассмотрим одну из наиболее простых.

$$Ar = Чр \times Кр \times Пр, где:$$

Ar – риск неэффективности аудиторской проверки (аудиторский риск), который отражает суждение аудитора о приемлемой вероятности содержания в финансовой отчетности невыявленных материальных ошибок после проведения аудиторской проверки;

Чр – риск, связанный со спецификой компании (чистый риск), т.е. вероятность содержания в отчетности до рассмотрения эффективности системы внутреннего контроля ошибок, превосходящих допустимую величину;

Кр – риск связанный с системой внутреннего (внутрихозяйственного) контроля клиента,

Пр – риск неэффективности процедур тестирования (процедурный риск) – приемлемая для аудитора вероятность невыявления в процессе тестирования ошибок, превосходящих допустимую величину.

5.6. ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Цели системы внутреннего контроля (СВК) на предприятии – упорядочение и эффективное выполнение текущих хозяйственных дел предприятия: выполнение требований финансово – хозяйственной политики руководства, сохранение активов предприятия и обеспечение приемлемого уровня полноты и точности документов и, соответственно, информации.

Оценки надежности внутрихозяйственного контроля, процедуры контроля должны быть направлены на предотвращение, выявление и исправление ошибок и искажений, которые могут возникнуть в ходе учета хозяйственных операций. Рекомендуется проводить процедуры оценки по семи основным направлениям: реальность, полнота, разрешения, точность, классификация, учет, периодизация. По этим направлениям оценку системы учета и внутреннего контроля целесообразно также осуществлять непосредственно в ходе аудита конкретных объектов контроля.

Реальность хозяйственных операций означает, что зафиксированные операции действительно подтверждены данными документов.

Полнота - все фактически совершенные операции отражены в бухгалтерском учете, ни одна из них не пропущена.

Разрешения - все операции санкционированы до того, как они были учтены в соответствии с учетной политикой экономического субъекта.

Точность - все расчетные суммы в документах и регистрах бухгалтерского учета должным образом исчислены.

Классификация - все операции были отражены на соответствующих счетах правильно.

Учет - процессы учета соответствующих операций завершены и учет отвечает требованиям общепринятых стандартов.

Периодизация - все операции оформлялись (регистрировались, документировались) тогда, когда они возникли, а также отражены в бухгалтерском учете соответствующего периода.

Оценка системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля по соответствующим направлениям проверки должна надлежащим образом документироваться с указанием аргументов, которыми руководствовалась аудиторская организация, давая соответствующую оценку надежности всей системе, или отдельным средствам контроля, или принимая решение, оказывающее влияние на планирование аудиторских экспертиз.

5.7. АУДИТ В СИСТЕМЕ ЭЛЕКТРОННОЙ ОБРАБОТКИ ДАННЫХ

В настоящее время в различных видах деятельности нашли широкое применение персональные компьютеры, в том числе и для обработки учетной информации и проведения аудита.

Для этой цели разработан НСА РУз № 11 «Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)».

Целью этого стандарта является определение действий аудиторской организации при осуществлении аудита в условиях систем компьютерной обработки данных (КОД), функционирующих у проверяемого хозяйствующего субъекта.

Задачами стандарта являются:

1. Формулировка основных требований к аудиторским организациям при проведении ими аудита в условиях систем КОД.

2. Определение основных требований к специалистам, привлекаемым аудиторской организацией для оценки используемой проверяемым хозяйствующим субъектом системы КОД.

3. Описание особенностей планирования аудита в среде КОД.

4. Определение аудиторского риска в условиях КОД.

5. Определение средств управления в условиях КОД.

Аудитору необходимо обладать достаточными знаниями систем КОД, чтобы планировать, анализировать, контролировать и, в конечном итоге, сделать обзор и выводы по выполненной работе у хозяйствующего субъекта, использующего автоматизированную систему экономической информации.

Аудитор в этом случае должен:

1. В достаточной мере во всех существенных аспектах понять систему учета и внутреннего контроля, на которые воздействует среда КОД.

2. Определить эффект от воздействия среды КОД на оценку риска.

3. Подготовить проект и выполнить тесты управления и независимых процедур.

В случае отсутствия у аудитора указанных знаний следует использовать работу эксперта в области информационных технологий.

В таких случаях аудитор должен иметь достаточное знание о компьютерной системе хозяйствующего субъекта для того, чтобы следить за работой эксперта, сохраняя при этом главное положение, т.е. эксперт оценивает только систему обработки информации, а аудитор оценивает достоверность формируемой с помощью этой системы отчетности.

При проведении аудита эксперт помогает аудитору в:

оценке надежности системы КОД в целом;

оценке законности приобретения и лицензионной чистоты бухгалтерского программного обеспечения, функционирующего в системе КОД проверяемого хозяйствующего субъекта;

проверке алгоритмов расчетов;

формировании на компьютере необходимых аудитору регистров аналитического, синтетического учета и отчетности.

При составлении общего плана аудита в соответствии с НСА «Планирование аудита» каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом влияния на процесс аудита применяемых хозяйствующим субъектом информационных технологий и системы КОД.

При определении объема и характера аудиторских процедур должен быть учтен уровень автоматизации обработки учетной информации.

Организация данных бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта в среде КОД оказывает влияние на профессиональный риск аудитора. Риск аудитора повышается в том случае, когда компьютерная среда децентрализована, существует географическая разбросанность компьютерных установок, недостаточен уровень знаний бухгалтерского персонала в области информационных технологий, отсутствует внутренний контроль за функционированием среды КОД, отсутствуют необходимые меры по ограничению несанкционированного доступа в систему КОД.

Риск аудитора снижается в случае, если системы автоматизации являются лицензированными, существует специальный контроль программного обеспечения, все подразделения предприятия работают в единой среде КОД, информационная политика хозяйствующего субъекта согласована с основными пользователями системы КОД, имеется долгосрочный план развития системы КОД.

5.8. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА

В аудиторской деятельности при оказании различных услуг специфика проверяемых организаций иногда требует специальных знаний в определенных сферах деятельности. Понятно, что аудитор не может провести квалифицированную проверку или оценку определенных обстоятельств и сторон производственно-хозяйственной деятельности организаций.

По этой причине серьезные проблемы и существенные ошибки могут остаться нераскрытыми и невыявленными. Поэтому аудиторы и аудиторские фирмы имеют право привлекать к участию в аудиторской проверке иных специалистов – экспертов.

Эксперт – это специалист, обладающий знаниями, навыками и опытом работы в области, отличной от бухгалтерского учета и аудита. Эксперт может представлять свидетельства или заключение по следующим вопросам:

- оценки основных средств;
- оценки работ, выполненных по долгосрочным контрактам;
- оценки товарно – материальных ценностей, включая их количество и их состав;
- геологических определений запасов полезных ископаемых и их характеристика;
- юридических консультаций относительно заключенных договоров и действующих законодательных актов и инструкций;
- результатов публичных дискуссий и судебных процессов с юридической точки зрения.

Для проведения всех этих работ могут привлекаться следующие специалисты:

- актуарии (специалисты по страхованию);
- оценщики недвижимости;
- юристы;
- геологи;
- инженеры;
- агрономы;
- зоотехники;
- ветеринарные врачи.

Приведенный перечень специалистов может быть дополнен в соответствии с конкретными условиями проверки.

Услугами эксперта пользуются для получения объективных данных в какой - либо узкой области знания, связанной с проведением аудиторской проверки, или для разделения ответственности с аудитором за результаты проверки. В качестве экспертов при аудиторской проверке привлекаются как физические, так и юридические лица. Эксперт должен иметь документы, подтверждающие наличие у него соответствующей квалификации (для физического лица) и специального разрешения (лицензии) со стороны государства, подтверждающего право заниматься данным видом деятельности (для юридического лица).

ГЛАВА 6. ТЕХНОЛОГИЯ АУДИТА

6.1. ПРОГРАММА АУДИТА

Программа аудита является развитием плана аудита и представляет собой перечень аудиторских процедур, которые необходимы для каждой конкретной части проверки. Аудиторские программы бывают двух видов:

1) программы тестов контроля, которые содержат процедуры для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля предприятия;

2) программы проверки остатков на счетах, которые содержат процедуры для сбора информации непосредственно об остатках на счетах.

Аудиторская программа включает в себя следующие факторы:

1) график работы аудиторов.

График определяет предельные сроки подготовки и представления материалов, подготовленных в ходе проверки для составления аудиторского заключения и других документов. При составлении графика решается вопрос о затратах времени на отдельные виды и участки проверок с учетом и в пределах ожидаемого вознаграждения, чтобы обеспечить получение прибыли.

2) подробные процедуры.

Программа аудита готовится в письменном виде. В программе детально описываются все процедуры, необходимые для реализации плана аудиторской проверки, а также цели и задачи по каждому участку проверки.

3) контроль работы по аудиту.

Программа предполагает, что все члены аудиторской группы, направленные для проверки, знают предъявляемые им требования. Программа является одновременно и базовым документом для контроля выполнения заданий младшими аудиторами и ассистентами в аудиторской группе.

4) персонал.

В программе определяются численность персонала необходимого для аудиторской проверки, объем и содержание их работы.

Как правило, аудит проводит группа, состоящая из основного аудитора, помощников аудиторов и ассистентов.

Тесты операции разрабатываются для проверки количественных ошибок и нарушений с целью подтверждения правильности статей финансовой отчетности.

При проведении этих тестов определяется:

имеется ли соответствующее разрешение на проведение операций;

правильно ли сделаны проводки и подведены итоги в журналах и книгах аналитического учета;

правильно ли перенесена информация в Главную книгу.

6.2. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА

Поскольку время аудиторской проверки, как уже указывалось, очень ограничено, аудитор не в состоянии проверить все операции и документы. Сплошные проверки проводятся, как правило, лишь в наиболее важных сферах, а контроль за основной массой операций осуществляется выборочно, что ускоряет и удешевляет аудит.

Аудиторская выборка представляет собой отобранные по определенным правилам элементы для формирования проверяемой совокупности в виде отдельных документов, записей и т.п. Основной принцип аудиторской выборки заложен уже при планировании аудита при выборе операций бухгалтерского учета, связанных с возможным наличием ошибок.

Число отобранных операций и документов для аудиторской проверки зависит от оценки аудитором системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля - чем выше эта оценка, тем меньше объем выборки, и наоборот.

Выборка должна быть репрезентативной (представительной), т.е. все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку.

Объем аудиторской выборки может быть определен двумя путями:

- 1) оценочно, основываясь на предыдущем опыте;
- 2) статистическими методами, основанными на вероятности появления ошибок.

При использовании первого метода аудитор обычно определяет объем выборки чисто интуитивно, исходя из накопленного аудиторского опыта и специфики операции (например, проверить каждый десятый или сотый документ или операцию и так далее).

При использовании статистических методов аудитор устанавливает сначала необходимую точность подтверждения информации, затем по формуле выборочного распределения определяет коэффициент надежности (достоверности) и на его основе производит расчет объема выборки.

6.3. ФОРМЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРА

Контроль качества работы аудитора осуществляется в нескольких формах:

- контроль основного аудитора за работой своих ассистентов;
- контроль аудиторской фирмы за работой аудитора;
- внешний контроль.

Основной аудитор в процессе проведения аудиторской проверки должен постоянно контролировать и направлять работу, выполняемую ассистентами, т.е. персоналом, отличающимся по профессиональному уровню от основного аудитора. В отличие от ассистента основной аудитор несет полную ответственность за выполнение аудита.

Ассистенты, которым передается работа, должны быть соответствующим образом проинструктированы об их ответственности и целях процедур, которые они должны выполнить, о деятельности предприятия и возможных учетных аудиторских проблемах, которые могут воздействовать на сущность, время проведения и масштаб аудиторских процедур. Письменная программа аудитора является важным элементом для передачи аудиторских полномочий.

Контроль со стороны аудиторской фирмы за работой аудитора осуществляется, во-первых, посредством обсуждения и проверки обоснованности аудиторского плана и программы проведения аудита у данного клиента, во-вторых, посредством строгого соблюдения организационно - этических аудиторских принципов (в частности, аудитор, консультирующий клиента или восстанавливающий его бухгалтерский учет, не направляется к нему же с проверкой и т. д.), в-третьих, некоторые аудиторские фирмы практикуют повторные, бесплатные для клиента перепроверки достоверности отчетности другим аудитором фирмы уже после выдачи аудиторского заключения основным аудитором.

Внешний контроль может осуществляться со стороны органов, выдавших лицензию на право занятия аудиторской деятельностью, что предусмотрено действующими нормативными документами.

Контроль качества имеет два основных направления:

- 1) контроль отдельных аудиторских проверок;
- 2) общий контроль качества.

Контроль отдельных аудиторских проверок включает в себя следующие понятия:

делегирование полномочий - обеспечение независимости, профессионализма и компетентности аудиторов; обеспечение надлежащей свободы действий для аудиторов; использование письменной программы аудита;

надзор - обеспечение текущего контроля работы аудиторов; знание наиболее проблемных вопросов бухгалтерского учета клиента для принятия адекватных действий;

проверка - проверка всей работы, проведенной аудиторами, для обеспечения выполнения ее в соответствии со стандартами, достаточности документации, достижения целей аудиторской проверки.

Общий контроль качества аудита базируется на наличии следующих элементов:

- определенные личные качества аудиторов (честность, объективность, независимость, конфиденциальность, профессионализм и компетентность);
- обоснованное распределение работы между членами аудиторской группы;
- надзор за работой аудиторов в целях обеспечения стандартов качества;
- строгая политика приема клиентов и продолжения сотрудничества с ними;
- текущий контроль аудиторской фирмы за эффективностью своей политики и процедур контроля качества.

6.4. АУДИТОРСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ И ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

Вся информация, подготовленная и собранная аудитором до начала, в процессе проверки и по ее результатам, является аудиторской информацией. Часть этой информации представляет собой документы или их копии, которые могут рассматриваться как аудиторские доказательства.

Аудиторские доказательства - это информация, собранная аудитором в ходе проверки, и выводы, которые служат обоснованием аудиторского заключения.

Аудиторские доказательства должны быть релевантными и достаточными. Релевантность доказательства – это их ценность для разрешения какой-либо проблемы, а достаточность в каждом конкретном случае определяется на основе оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска. В любом случае аудитор должен быть уверен, что им собрано достаточное количество доказательств нужного качества для составления объективного и обоснованного заключения.

Качество аудиторских доказательств зависит от их источника. Аудиторские доказательства могут быть получены из документальных источников, в ходе устных опросов персонала клиента и третьих лиц и при непосредственном наблюдении аудитором за выполнением учетных и других операций на предприятии. По степени надежности и достоверности наиболее ценные доказательства, полученные самим аудитором. Документальные доказательства и письменные представления клиента предпочтительнее доказательств, полученных при устных опросах.

6.5. ДОКУМЕНТАЦИЯ АУДИТОРА

Вся документация аудитора, подготавливаемая им перед началом и в ходе проверки, относится к его рабочим бумагам и помогает ему при планировании и выполнении аудита, контроле и в процессе аудиторской работы, а также является доказательством аудиторской работы.

Опытные аудиторы подготавливают свои рабочие бумаги достаточно полно и подробно, с включением всех важных проблем, таких как:

- 1) информация об организационной структуре предприятия;**
- 2) выдержки из юридических документов, соглашений и собраний или их копии;**
- 3) обоснование процесса планирования аудита на данном предприятии;**
- 4) отражение результатов изучения и оценки системы учета и внутреннего контроля (в форме описаний, документов и т.д.);**
- 5) анализ сделок и остатков по счетам;**
- 6) анализы важных показателей и трендов, характеризующих тенденции в развитии финансовых или иных процессов;**
- 7) отражение сущности, времени проведения и объема выполненных аудиторских процедур, а также их результатов;**
- 8) доказательства того, что выполненная ассистентами работа была проверена и проанализирована аудитором;**
- 9) указание о том, кто и когда выполнил аудиторские процедуры;**
- 10) копии бесед аудиторов с экспертами, консультантами и другими представителями третьей стороны;**
- 11) копии писем, переданных аудитором своему клиенту, в том числе по своим обязательствам и недостаткам системы внутреннего контроля;**
- 12) письма, полученные от клиента или его представителей;**
- 13) заключения, разъяснения, представленные аудитору, касающиеся наиболее важных аспектов аудита, в том числе необычные различные вопросы и исключения;**
- 14) копии финансовой отчетности за предыдущие отчетные периоды, а также аудиторских заключений, справок, актов по этой отчетности.**

Рабочие бумаги аудитора хранятся в папках, так называемых досье на клиента.

6.6. МЕТОДЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

К числу основных методов аудиторской проверки относятся: фактическая проверка, подтверждение, документальная проверка, наблюдение, опрос, проверка механической точности, аналитические тесты, сканирование, обслуживание, специальная проверка, встречная проверка и другие.

Под **фактической проверкой** понимается осмотр или подсчет аудитором материальных активов (производственных запасов, денежных средств, ценных бумаг, основных средств и т. д.), инвентаризация.

Подтверждение - получение письменного ответа от клиента или третьих лиц для подтверждения точности информации (например, по дебиторской задолженности).

Документальная проверка - проверка документов и записей. В практике аудиторов используются такие методы документальной проверки, как формальная проверка документов (правильность заполнения всех реквизитов, наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр, подлинность подписей должностных и материально-ответственных лиц, правильность поставленных штампов в первичных документах, учетных регистрах и отчетных формах); проверка документов по существу (законность и целесообразность отнесения хозяйственной операции на счета бухгалтерского учета и включения их в статьи финансовой отчетности); арифметическая проверка – проверка арифметической точности источников документов, бухгалтерских записей и выполнение независимых подсчетов.

Наблюдение – получение общего представления о возможностях клиента на основании визуального наблюдения.

Опрос – получение письменной или устной информации клиента.

Аналитические тесты – метод сравнений, индексов, коэффициентов.

Сканирование – непрерывный, поэлементный просмотр информации (например, бухгалтерских первичных документов) с целью найти что-либо нетипичное.

Обследование – личное ознакомление с проблемой.

Специальная проверка – привлечение специалиста с узкой специализацией.

Аудиторы могут использовать и **метод встречных проверок**, если такая возможность контроля имеется. Помимо методов проведения проверки существуют и **методы организации проверки**:

- сплошная проверка (документальная и фактическая);
- выборочная;
- аналитическая;
- комбинированная.

6.7. ОЦЕНКА ПРИНЦИПА ДЕЙСТВУЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ

Одной из наиболее сложных для аудитора является ситуация, когда после аудиторской проверки и выдачи положительного аудиторского заключения предприятие неожиданно прекращает свою деятельность по причине банкротства.

Поэтому в ходе аудиторской проверки аудитору необходимо убедиться в том, что предприятие является жизнеспособным, т.е. не имеет ни намерений, ни обязательств прекратить свою деятельность в обозримом будущем или существенно сократить объем своей работы.

Основные показатели, которые необходимо выявить при определении жизнеспособности предприятия: изменение показателей объема реализации, прибыльности, ликвидности, производительности, соотношения «затраты – прибыль – объем» в течение ряда последних лет.

Если эти показатели не нарушены, аудитор вправе предположить, что основные тенденции развития предприятия будут продолжены и в будущем; в противном случае ему необходимо, как минимум, сделать об этом оговорку в аудиторском заключении.

Основные признаки, характеризующие возможность банкротства предприятия

Невозможность своевременно погасить долги по причинам:

- повторяющихся операционных убытков;
- финансирования за счет просроченной кредиторской задолженности;
- долгосрочного финансирования за счет краткосрочных средств;
- недостатка собственных оборотных средств;
- низких показателей ликвидности;
- возросшего соотношения кредиторской задолженности и собственного капитала.

Невозможность продолжать коммерческую деятельность из-за:

- потери основного персонала;
- повышения уровня материальных запасов;
- возникновения проблем занятости;
- зависимости от одного проекта;
- ожидания успеха нового проекта;
- неэкономичных долгосрочных обязательств;
- юридических разбирательств;
- потери привилегий, поставщиков, покупателей;
- политического риска.

ГЛАВА 7. МОШЕННИЧЕСТВО И ОШИБКА

7.1. ПОНЯТИЕ МОШЕННИЧЕСТВА И ОШИБКИ

Мошенничество в учете и отчетности – преднамеренно неправильное отражение и представление данных учета и отчетности одним или несколькими лицами из состава руководства и служащих организаций. Оно включает манипуляцию учетными записями и фальсификацию первичных документов, регистров и отчетности, умышленное изменение записей в учете, искажающие смысл хозяйственных операции и нарушающие правила, определенные законодательством или учетной политикой организации, преднамеренно направленную оценку активов, результата корректировочных записей или документов.

Ошибка считается непреднамеренное искажение финансовой информации в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях и группировках, недосмотра в полноте учета и неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества, расчетов.

Манипуляция учетными записями - умышленное использование неправильных (некорректных) бухгалтерских проводок или сторнировочных записей с целью искажения данных учета и отчетности.

Фальсификация бухгалтерских документов и записей - оформление заведомо неправильных или фальшивых документов бухгалтерского учета (авизо, счетов, векселей и т.п.) и записей на счетах бухгалтерского учета, искажающих истину.

Уничтожение результатов хозяйственных операций - сторнировочные записи, аналогичные по содержанию и сумме основным бухгалтерским проводкам.

Неадекватные записи в учете – отражение финансовой информации в системе счетов в неполном объеме (ненужные исправления по книгам и счетам бухгалтерского учета, нарушения корреспонденции счетов, неполные файлы, не отраженные в учете хозяйственные операции).

Необычные операции - завышение сумм и выплат по разовым сделкам и необычным хозяйственным операциям.

При обнаружении мошенничества или ошибки аудитору следует выяснить у руководства и персонала организации все вопросы, связанные с их причинами.

7.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ОШИБОК

Основные виды ошибок, обнаруживаемых при проведении аудиторской проверки, можно сгруппировать следующим образом:

1. Ошибки в ведении учета.

Отсутствие ведения учета обычно выражается в том, что в бухгалтерии не ведется надлежащего учета по какому-либо виду деятельности или подразделении предприятия. Предположим, одним из видов деятельности предприятия является строительство.

Бухгалтер, не желая связываться с проводками по его ведению (в ожидании прихода более опытного в этом вопросе специалиста), все расходы по строительству в течение года относил в дебет счета расчетов с разными дебиторами и кредиторами. В результате этого к концу года образовалось огромное сальдо по этим счетам.

Случайные ошибки. К ним относятся:

- арифметические просчеты, которые встречаются крайне редко, поскольку обычно выявляются самим бухгалтером;
- случайные неправильные проводки, которые возникают в случае, если, применяя правильный метод учета какого-либо факта хозяйственной деятельности, бухгалтер без наличия достаточных оснований или случайно делает «нестандартную» проводку, например, относя затраты по текущему ремонту основных средств на себестоимость продукции, в то же время какую-то сумму относит на счет «Основные средства». Такие ошибки встречаются редко, но их очень трудно обнаружить, так как при выборочной проверке, убедившись в правильности регистрации при данном методе учета, аудитор не проводит сплошной проверки по операциям данного типа;
- повторяющиеся ошибки. Эти ошибки возникают в том случае, когда бухгалтер неправильно регистрирует какой либо факт хозяйственной деятельности, и каждый раз делает неправильные проводки. Эти ошибки выявить обычно не очень сложно, часто их можно увидеть, просматривая только Главную книгу или даже заполненную форму баланса.

2. Ошибки, связанные с незнанием правил ведения бухгалтерского учета. Наиболее типичные из них:

- неправильный учет уставного капитала;
- использование счетов прибылей и убытков вместо счета учета использования прибыли на уплату налогов и сборов;
- приходование приобретаемых основных средств, нематериальных активов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей (МБП), материалов, товаров и других активов не на те счета, которые предусмотрены планом счетов.

3. Ошибки, связанные с незнанием вопросов налогового законодательства:

- отнесение на затраты всех расходов по командировкам, компенсаций за использование личного автотранспорта, рекламу, обучение, представительские расходы, начисленных процентов по банковским кредитам, а не в пределах установленных норм. Установить такого рода ошибки можно, либо непосредственно проверив авансовые отчеты, либо затребовав и проверив соответствующие расчеты по нормируемым расходам и их списание на себестоимость;
- неправильное начисление налогов и обязательных платежей. Чаще всего это касается платежей в Фонд занятости, налога на рекламу, налога на добавленную стоимость по средствам, полученным по договорам о совместной деятельности.

ГЛАВА 8. ЗАВЕРШЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ. АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

8.1. ОБЗОР НЕОПРЕДЕЛЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Под неопределенными обязательствами в зарубежной практике аудита понимаются потенциальные будущие обязательства на неизвестную сумму, являющиеся результатом предшествующей деятельности. Неопределенность будущих платежей может быть вероятной, разумно-возможной и маловероятной.

Неопределенные обязательства должны быть описаны в той степени, в которой позволяют знания о них, кроме того, должно быть приведено мнение юриста относительно возможности исхода дела.

Для аудитора наибольшее значение имеют следующие неопределенные обязательства:

- а) незаконченные судебные процессы;
- б) разногласия с налоговыми органами по поводу налогов;
- в) гарантии качества продукции;
- г) неиспользованные суммы аккредитивов;
- д) дисконтированные векселя;
- е) гарантии по обязательствам третьей стороны.

Проверка неопределенных обязательств должна проводиться уже на первых этапах аудита.

Для проведения тестирования аудитор проводит ряд процедур.

Опрос руководства в отношении возможности существования неотраженных в отчетности обязательств. При этом аудитор должен привести список обязательств, которые требуют раскрытия. Конечно, этот вопрос не выявит преднамеренно скрытых обязательств, но он может быть полезен, если руководство просто недооценивает или не понимает требования раскрытия. В конце проверки аудитор обычно просит представителей руководства отразить эти моменты в письме о представлении информации, где они должны указать, что неопределенные обязательства, не раскрыты в отчетности, отсутствуют.

Обзор отчетов налоговых органов относительно уплаты налогов, которые могут содержать указания на существующие разногласия по поводу уплаты налогов.

Анализ затрат на оплату юридических услуг, т.е. обзор счетов и отчетов юрисконсультов, где могут упоминаться неопределенные обязательства, особенно судебные процессы.

Полученные подтверждения от юриста, представляющего интересы клиента в ходе судебных процессов, разногласий с налоговыми инспекциями и других конфликтов с третьими сторонами по поводу неопределенных обязательств.

Обзор других рабочих документов, которые могут содержать подтверждение банком сумм дисконтированных векселей или гарантии по займам.

Получение информации об аккредитивах, действовавших на дату составления баланса, и подтверждения об их использованной и неиспользованной частях.

Основная процедура, помогающая аудитору в его работе, - получение от юриста подтверждения о продолжающихся судебных разбирательствах или других событиях, с которыми может быть связано раскрытие финансовой отчетности. Кроме того, аудитор должен узнать мнение юриста относительно возможности исхода судебных процессов и возможной суммы издержек, связанных с ними, включая издержки на ведение процесса.

8.2. ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА

После проведения всех необходимых процедур аудитор устанавливает полноту и качество исполнения всех пунктов программы аудита, а также уместность самой программы как средства выявления материальных ошибок и нарушений. Кроме того, аудитор рассматривает адекватность раскрытия финансовой информации в отчетности.

На этой стадии проверки аудитор может составить письмо (написанное от лица руководства предприятия), содержащее перечень ответов руководства на основные вопросы, поставленные в ходе аудита, а также признание ответственности руководства предприятия за правильное представление информации, включенной в финансовую отчетность. Такое письмо должно быть подписано клиентом. Если клиент отказывается его подписать, то аудитор должен определить общую сумму ошибок для того, чтобы определить их материальность. Иногда истинная величина ошибки неизвестна, поэтому аудитор должен сделать оценку ее возможной величины и материальности.

В конце аудиторской проверки необходимо еще раз просмотреть все рабочие документы для того, чтобы проверить качество исполнения той части процедур, которая выполнялась ассистентами, а также удостовериться, что проверка удовлетворяет установленным стандартам аудиторской деятельности, и нейтрализовать возможное предвзятое отношение, которое может вырабатываться у аудитора в процессе проверки.

После того как аудитор собрал аудиторскую информацию об отдельных статьях или группах статей отчетности он должен сделать общую проверку отчетности, чтобы определить:

1) согласуются ли между собой результаты операций, финансовое положение и другая информация в финансовой отчетности и знания аудитора о предприятии;

2) должным ли образом раскрыта необходимая информация и правильно ли классифицированы и представлены данные в финансовой отчетности;

3) соответствует ли финансовая отчетность всем требованиям законодательства и других нормативных актов, применимых к организации и деятельности предприятия;

4) может ли аудитор, исходя из заключения, сделанных из других проведенных им тестов и из общей проверки финансовой отчетности, сформулировать свое мнение об этой отчетности.

8.3. ФОРМА И СТРУКТУРА АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА

По результатам проведенной аудиторской проверки аудитор должен составить отчет и аудиторское заключение. При оказании других видов аудиторских услуг также возможно составление аудиторского отчета.

Элементом нормативного регулирования аудиторской деятельности в Республике Узбекистан является Национальный стандарт аудиторской деятельности (НСАД № 70) «**Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности**», зарегистрированный Министерством Юстиции Республики Узбекистан 10 марта 2001 г., № 1016.

Целью стандарта является установление единого порядка составления аудиторской организацией аудиторского отчета и аудиторского заключения по результатам проведенной аудиторской проверки.

Требования данного стандарта являются обязательными для всех аудиторских организаций при проведении аудиторской проверки и представлении хозяйствующему субъекту аудиторского отчета и аудиторского заключения.

Аудиторский отчет - документ, адресованный руководителю, собственнику, общему собранию участников (акционеров) хозяйствующего субъекта, содержащий подробные сведения о ходе аудиторской проверки, выявленных отклонениях от установленного порядка ведения бухгалтерского учета, нарушениях в финансовой отчетности, а также другую информацию, полученную в результате проведения аудиторской проверки, и являющийся основанием для составления аудиторского заключения.

Аудиторский отчет содержит:

- а) название («Аудиторский отчет» или «Отчет аудиторской организации»; оба названия равнозначны);
- б) наименование адресата;
- в) вводную часть;
- г) аналитическую часть;
- д) итоговую часть.

Аудиторский отчет должен быть подписан постранично аудитором (аудиторами), осуществлявшим аудиторскую проверку финансовой отчетности.

Аудиторский отчет направляется заказчику аудиторской проверки с указанием всех необходимых реквизитов заказчика.

В **вводной части** аудиторского отчета содержатся реквизиты аудиторской организации, в том числе номер и дата лицензии на осуществление аудиторской деятельности, сведения об аудиторах и других лицах, участвовавших в аудиторской проверке, а также основание для проведения аудиторской проверки и общая характеристика деятельности хозяйствующего субъекта.

Аналитическая часть аудиторского отчета содержит ссылку на ИСАД и должна включать:

- результаты проверки состояния внутреннего контроля у хозяйствующего субъекта (подробное описание);
- результаты проверки состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- результаты проверки соблюдения законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности;
- результаты проверки правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей;
- результаты проверки сохранности активов.

Информация о результатах проверки состояния внутреннего контроля хозяйствующего субъекта должна включать:

- общую оценку соответствия системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности хозяйствующего субъекта;
- описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных несоответствий системы внутреннего контроля масштабам и характеру деятельности хозяйствующего субъекта.

Информация о результатах проверки состояния бухгалтерского учета и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта должна включать:

- оценку соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности;
- описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных нарушений установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой отчетности.

Информация о результатах проверки соблюдения хозяйствующим субъектом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций должна включать:

- оценку соответствия совершенных хозяйствующим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству;
- описание выявленных в ходе аудиторской проверки существенных несоответствий совершенных хозяйствующим субъектом финансово-хозяйственных операций законодательству.

Информация о результатах проверки правильности исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей должна включать:

- оценку правильности составленных и представленных в соответствующие органы расчетов налогов и других обязательных платежей;
- описание фактов нарушения установленного порядка исчисления и уплаты налогов и других обязательных платежей, отклонений при определении налогооблагаемой базы.

Результаты проверки сохранности активов должны основываться на инвентаризации активов и включать сведения об их фактическом наличии и сохранности.

Итоговая часть аудиторского отчета должна содержать рекомендации аудиторской организации по устранению выявленных отклонений и нарушений, а также предложения и консультации по повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

Аудиторская организация несет **ответственность** за составление аудиторского отчета в соответствии с законодательством.

Информация, содержащаяся в аудиторском отчете, является конфиденциальной и не подлежит разглашению. За разглашение информации лица, получившие доступ к этой информации, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством.

8.4. ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ

Аудиторское заключение - документ, содержащий выраженное в письменной форме мнение аудиторской организации о достоверности финансовой отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета требованиям, установленным законодательством и доступный для пользователей финансовой отчетности хозяйствующего субъекта.

Аудиторское заключение включает следующие элементы:

- а) название («Аудиторское заключение» или «Заключение аудиторской организации»: оба названия равнозначны);
- б) наименование адресата;
- в) вводную часть;
- г) констатирующую часть;
- д) итоговую часть;
- е) дату выдачи аудиторского заключения;
- ж) адрес аудиторской организации;
- з) подписи аудиторов и руководителя аудиторской организации.

Аудиторское заключение должно быть адресовано заказчику аудиторской проверки с указанием всех необходимых реквизитов заказчика и заверено печатью аудиторской организации.

Вводная часть аудиторского заключения включает в себя следующие реквизиты аудиторской организации:

- юридический адрес и телефоны аудиторской организации;
- номер лицензии на право осуществления аудиторской деятельности, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию;
- номер свидетельства о государственной регистрации аудиторской организации;
- номер расчетного счета аудиторской организации;
- фамилия, имя и отчество аудитора (аудиторов), принимавших участие в аудиторской проверке, а также руководителя аудиторской организации.

Вводная часть должна содержать перечень проверенной финансовой отчетности с указанием даты и отчетного периода.

Во вводной части должно указываться, что:

- хозяйствующий субъект несет ответственность за подготовку и достоверность финансовой отчетности, подлежащей аудиторской проверке;
- аудиторская организация несет ответственность за соответствие аудиторского заключения результатам финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта.

В констатирующей части аудиторского заключения указывается, что аудиторская проверка проведена в соответствии с НСАД.

Констатирующая часть должна указывать, что аудиторская проверка заключается в оценке достоверности и соответствия финансовой отчетности и иной финансовой информации законодательству, а также фактическому состоянию финансово-хозяйственной деятельности.

Констатирующая часть должна содержать подтверждение аудиторской организации, что аудиторская проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

В итоговой части аудиторского заключения должно быть четко изложено мнение аудиторской организации по поводу того, дает ли проверенная финансовая отчетность достоверную картину о фактическом состоянии финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта и соответствует ли финансовая отчетность законодательству.

Аудитор должен датировать аудиторское заключение числом, когда была завершена аудиторская проверка.

Аудитор не должен датировать аудиторское заключение числом, предшествующим дате подписания или утверждения финансовой отчетности руководством хозяйствующего субъекта.

Аудиторское заключение должно быть **подписано** аудитором (аудиторами), руководителем аудиторской организации и **заверено** печатью аудиторской организации.

Виды аудиторских заключений

Существуют следующие виды аудиторских заключений:

- а) положительное аудиторское заключение;
- б) отрицательное аудиторское заключение.

Положительное аудиторское заключение должно быть составлено тогда, когда аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта достоверно отражает его финансовое положение и совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции соответствуют требованиям законодательства Республики Узбекистан. Пример положительного аудиторского заключения приведен в Приложении 1.

Отрицательное аудиторское заключение должно быть составлено тогда, когда аудиторская организация приходит к мнению, что финансовая отчетность хозяйствующего субъекта содержит искажения, которые в случае их неустраниния хозяйствующим субъектом могут ввести в заблуждение пользователя финансовой отчетности.

Отрицательное аудиторское заключение составляется также в случаях, когда совершенные хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции достоверно отражены в финансовой отчетности, но не соответствуют требованиям законодательства.

Причиной составления отрицательного аудиторского заключения, как правило, является несогласие руководства хозяйствующего субъекта с мнением аудиторской организации о внесении поправок в финансовую отчетность в целях устранения выявленных искажений. Пример отрицательного аудиторского заключения приведен в Приложении 2.

Отрицательное аудиторское заключение не составляется в случае устранения хозяйствующим субъектом искажений, выявленных в ходе аудиторской проверки.

Аудиторская организация **может отказаться** от составления аудиторского заключения тогда, когда аудиторская организация из-за ограничения объема аудиторской проверки не может получить достаточные аудиторские доказательства для выражения мнения о финансовой отчетности.

Ограничение объема аудиторской проверки - это явные действия или бездействия представителей хозяйствующего субъекта либо третьих лиц, направленные на воспрепятствование проведению уже начавшейся аудиторской проверки в том объеме, который аудитор считает необходимым для подготовки аудиторского заключения.

Отказ от составления аудиторского заключения должен быть в форме заявления и иметь название «Заявление об отказе аудиторской организации от составления аудиторского заключения». Форма заявления приведена в приложении N 3.

Приложение 1
к НСАД № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское
заключение о финансовой отчетности»

ПРИМЕР

положительного аудиторского заключения

Мною (нами), аудитором (аудиторами)

(фамилия, имя, отчество аудиторов)

аудиторской организации

«_____» _____

(наименование аудиторской организации и ее реквизиты)

произведена проверка финансовой отчетности хозяйствующего субъекта

«_____» _____

(наименование хозяйствующего субъекта)

за период с 1 января по 31 декабря 200____ года.

Ответственность за подготовку и достоверность финансовой отчетности, подлежащей аудиторской проверке, несет руководство хозяйствующего субъекта. Аудиторская организация несет ответственность за свое заключение по данной финансовой отчетности.

Мы провели аудиторскую проверку в соответствии с НСАД. Эти стандарты обязывают, чтобы мы обеспечили пользователей достаточной уверенностью в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудиторская проверка заключается в оценке достоверности и соответствия финансовой отчетности и иной финансовой информации законодательству, а также фактическому состоянию финансово-хозяйственной деятельности. Мы считаем, что проведенная нами аудиторская проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

По нашему мнению, финансовая отчетность хозяйствующего субъекта

«_____» _____

(наименование хозяйствующего субъекта)

достоверно отражает его финансовое положение, и совершенные данным хозяйствующим субъектом финансовые и хозяйственные операции соответствуют требованиям законодательства Республики Узбекистан.

Руководитель аудиторской организации

(подпись)

Аудитор (аудиторы)

(подпись)

«____» 200____ г. М.П.

Приложение N 2
к НСАД № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское
заключение о финансовой отчетности»

ПРИМЕР

отрицательного аудиторского заключения

Мною (нами), аудитором (аудиторами) _____

(фамилия, имя, отчество аудиторов)
аудиторской организации
«_____»

(наименование аудиторской организации и ее реквизиты)
произведена проверка финансовой отчетности хозяйствующего субъекта
«_____»

(наименование хозяйствующего субъекта)
за период с 1 января по 31 декабря 200_____ года.

Ответственность за подготовку и достоверность финансовой отчетности, подлежащей аудиторской проверке, несет руководство хозяйствующего субъекта. Аудиторская организация несет ответственность за свое заключение по данной финансовой отчетности.

Мы провели аудиторскую проверку в соответствии с НСАД. Эти стандарты обязывают, чтобы мы обеспечили пользователей достаточной уверенностью в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений. Аудиторская проверка заключается в оценке достоверности и соответствия финансовой отчетности и иной финансовой информации законодательству, а также фактическому состоянию финансово-хозяйственной деятельности. Мы считаем, что проведенная нами аудиторская проверка предоставляет достаточные основания для выражения мнения.

Проверкой установлено, что хозяйствующим субъектом неправомерно была отнесена на затраты сумма в _____ млн. сум., что является нарушением действующего законодательства и искажает показатели финансовой отчетности.

По нашему мнению, финансовая отчетность хозяйствующего субъекта
«_____»

(наименование хозяйствующего субъекта)
не представляет достоверную информацию о результатах его финансово-хозяйственной деятельности.

Руководитель аудиторской организации

_____ (подпись)

Аудитор (аудиторы) _____
_____ (подпись)

«____» 200____ г. М.П.

Приложение N 3
к НСАД № 70 «Аудиторский отчет и аудиторское
заключение о финансовой отчетности»

ПРИМЕР

**заявления об отказе аудиторской организации от составления
аудиторского заключения**

Мною (нами), аудитором (аудиторами) _____

аудиторской организации
«_____»
(фамилия, имя, отчество аудиторов)

«_____»
(наименование аудиторской организации и ее реквизиты)
произведена проверка финансовой отчетности хозяйствующего субъекта
«_____»
(наименование хозяйствующего субъекта)

за период с 1 января по 31 декабря 200_____ года.

Хозяйствующий субъект

«_____»
(наименование хозяйствующего субъекта)

не полностью представил расчеты с зарубежными поставщиками, что
не дает возможности проведению уже начавшейся аудиторской проверки в
том объеме, который мы считаем необходимым для подготовки аудиторского
заключения.

На основании вышеизложенного факта ограничения объема
аудиторской проверки аудиторская организация

«_____»
(наименование аудиторской организации и ее реквизиты)
отказывается от выражения мнения о финансовой отчетности
хозяйствующего субъекта
«_____»
(наименование хозяйствующего субъекта)

Руководитель аудиторской организации _____
(подпись)

Аудитор _____
(подпись)

«____» 200_____ г. М.П.

РАЗДЕЛ II

МЕТОДОЛОГИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

ГЛАВА 9. АУДИТ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

9.1. ЦЕЛИ ПРОВЕРКИ И ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ

Основная цель проверки - законность, достоверность и хозяйственная целесообразность совершенных операций на счетах, отражающих движение денежных средств.

В зависимости от вида денежных средств детализируются и цели проверки, и используемые источники информации.

Так, при аудите кассовых операций целью проверки являются проверки соблюдения:

условия хранения и сохранности наличных денег и других ценностей в кассе и при доставке их из банка;

установленного порядка хранения чековых книжек, выписки из чеков и получения по ним денег;

правил документального оформления операций по приходу и выдаче денег из кассы;

лимита хранения наличных денег в кассе и выдачи денег в подотчет на командировочные и хозяйственные расходы и другие нужды;

своевременности и полноты оприходования полученных из банков, от юридических и физических лиц наличных денег и выручки;

кассовой дисциплины при производстве кассовых операций;

учета кассовых операций и ведения кассовой книги и книг аналитического учета по другим ценностям, хранящимся в кассе;

порядка расчета наличностью с юридическими лицами за отгруженную продукцию (работы, услуги) и другие материальные ценности;

использование по назначению, полученных по чекам из банков наличных денег;

полноты возврата в банки по окончании рабочего дня сверхлимитных остатков наличных денег;

наличие случаев выдачи наличных денег посторонним лицам без оформленных доверенностей.

Источниками информации при проверке кассовых операций являются:

первичные документы по оформлению приема и выдачи наличных денег (кассовые приходные и расходные ордера, формы КО-1, КО-2);

кассовая книга (форма КО-4), журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов (КО-3, КО-3а);

первичные оправдательные документы к кассовым документам;

учетные регистры по счетам 5010 «Денежные средства в национальной валюте», 5110 «Расчетный счет», 5610 «Денежные эквиваленты (по видам)», другим расчетным счетам, корреспонденция которых связана со счетом 5010, по балансовому счету 006 «Бланки строгой отчетности», балансы и другие отчетные формы.

9.2. ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Практика проведения аудита показывает, что наибольшее количество нарушений, злоупотреблений, недостач и хищений должностными лицами денежных средств связано с отсутствием или запущенностью учета именно этих операций.

Очень большое значение должно уделяться проверке первичных документов, послуживших основанием для совершения записей хозяйственных операций в учетных регистрах.

При этом особое внимание необходимо обращать на оформление первичных документов в соответствии с требованиями Закона «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996 г. и НСБУ.

При проверке кассовых операций дополнительно необходимо использовать для руководства следующие нормативные документы:

1. Порядок ведения кассовых операций в РУз, утвержденный Правлением Центрального банка РУз 24 января 1998 г. № 1/16.

2. Рекомендации по осуществлению учреждениями банков проверок соблюдения предприятиями, организациями и учреждениями «Порядка ведения кассовых операций в РУз», утвержденного письмом Центрального банка РУз.

3. НСБУ № 19 «Организация и проведение инвентаризации», утвержденный 19 ноября 1999 г. № ЭГ/ 17-19-2075.

Основные этапы проверки кассовых операций:

1. Инвентаризация фактического остатка наличных денег в кассе и соответствие его учетным данным по кассовой книге.

2. Проверка по приходным и расходным кассовым ордерам полноты и своевременности оприходования и списания наличных денег по кассовой книге.

3. Проверка наличия оправдательных документов к приходным и расходным ордерам, на основании которых они оформлены.

4. Проверка законности совершенных хозяйственных операций.

5. Проверка фактического наличия других ценностей, хранящихся в кассе (ценных бумаг, ценных подарков, драгоценных вещей и других ценностей), которые в соответствии с действующими нормативными документами надлежит хранить в кассе.

6. Проверка итогов в кассовой книге и других учетных регистрах (журналах-ордерах, ведомостях).

7. Обеспечение сохранности денежных средств при их получении, доставке из банка (предприятия), хранении и выдаче на предприятиях в соответствии с требованиями Рекомендаций Министерства внутренних дел РУз по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке.

8. Проверка наличия письменного договора о полной материальной ответственности с кассиром.

9.3. ПРОВЕРКА ЗАКОННОСТИ ОПЕРАЦИЙ С НАЛИЧНЫМИ ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

Проверяя кассовые операции, аудитор должен установить, как соблюдается порядок ведения кассовых операций, кассовая дисциплина, законность и целесообразность совершенных операций с наличными деньгами.

Необходимо проверить правильность оформления документов, по которым производились операции, связанные с получением и выдачей наличных денег, убедиться, что все приходные и расходные кассовые ордера, платежные ведомости и другие документы заполнены четко, без подчисток и исправлений, а все ордера и приложения к ним погашены штампами «Получено» или «Оплачено» с указанием даты совершения операции и наличием подписи кассира. Отсутствие в расходных ордерах (ведомостях) штампа «Оплачено» приводит в отдельных случаях к повторному их использованию (списанию в расход по кассовой книге).

Тщательно проверяются:

в платежных ведомостях - достоверность подписи получателей денег.

Имеют место случаи, когда один получатель в ведомости расписывается за несколько человек;

в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма № КО-3) - соответствие дат, порядковой нумерации и сумм, с аналогичными показателями в приходных и расходных ордерах и кассовой книге;

в расходных ордерах - правильность учета записей полученных сумм (прописью) и самой подписи получателем денег, а также заполнение паспортных данных получателей, не состоящих в штатной численности организации;

во всех документах - наличие подписей руководителей денежных средств. Обращается внимание на то, что руководитель подписывает лично все расходные кассовые документы. Исключение составляют только периоды, когда руководитель временно отсутствует в организации и свои функции он приказом передает другому лицу, временно его замещающим (отпуск, командировка, болезнь). В соответствии с Гражданским кодексом РУз. нарушение порядка подписи документов за руководителей (первых лиц) влечет за собой не признание юридической силы таких документов (и других тоже.);

в кассовой книге - оформление и ее ведение, правильность внесенных исправлений. Особое внимание обращается на правильность подсчета итоговых оборотов и выведение остатков наличных денег по окончании дня.

При проверке полноты оприходования наличных денег, полученных по чекам из банка, необходимо проверить наличие всех корешков чековой книжки.

При наличии в организации нескольких кассиров, необходимо проверить правильность ведения книг учета принятых и выданных денег (Форма № КО-5), которые открываются на каждого кассира.

Проводя проверку соблюдения кассовой дисциплины, необходимо установить:

использование полученных из банка наличных денег в кассе по целевому назначению;

соответствие остатков наличных денег в кассе установленному банком лимиту;

своевременность и полноту сдачи в банк неиспользованных наличных денег, полученных для выплаты заработной платы, премий, пособий и сумм по прочим поступлениям;

соблюдение установленных правил расчетов наличными деньгами;

, не производилась ли выдача или получение наличных денег взаймы.

(Если через кассу принимается плата за квартиру, коммунальные услуги (при наличии на балансе ЖКХ), то очень важно, хотя бы выборочно, сверить показатели кассовых приходных ордеров с выписками из лицевых счетов квартиросъемщиков.

При обнаружении нарушений и злоупотреблений необходимо провести проверку аналогичных документов у квартиросъемщиков.

После таких проверок иногда вскрываются и хищения денежных средств.

Особое внимание следует уделить проверке выплаты депонированных сумм по не полученной вовремя зарплате и других начислений. При этом необходимо, хотя бы выборочно, сверить выданные суммы с аналогичными суммами, числящимися в книге (карточке) учета депонированных сумм.

Аудитору необходимо получить по возможности полную информацию о состоянии внутреннего контроля кассовых операций, выяснить как на предприятии соблюдается кассовая дисциплина. Для решения этой задачи он может провести тестирование по заранее заготовленному вопроснику. Примерный перечень вопросов и ответов приведен в таблице 9.1.

Таблица 9.1.

Вопросник для проверки организации кассы и состояния кассовой дисциплины

№	Вопросы	Ответы		Примечания
		Да	Нет	
1	2	3	4	5
1.	Сколько касс организовано			
	– одна			
	– несколько	✓		Имеется 5 касс
2.	Выполнение условий обеспечения сохранности денег и ценностей	✓		В нарушение п.1.1. «Рекомендаций по тех. укрепленности и оснащению средствами охранно-пожарной сигнализации помещений касс предприятия» касса № 4 не изолирована от других служебных помещений
3.	Необходимость страхования кассы (касс) предприятия имеется	✓		
4.	Страхование кассы (касс) осуществлено	✓		Руководитель и гл. бухгалтер считают, что нет необходимости страховать кассы предприятия
5.	Наличие договора (договоров) с кассиром (кассирами) о полной матер. ответственности	✓		
6.	Является ли штат кассиров постоянным	✓		Была смена двух кассиров
7.	Были ли проведены ревизии при смене кассиров	✓		
8.	Наличие приказов руководителя предприятия о:	✓		
	- назначении комиссии по ревизии кассы			
	- сроках внезапной ревизии кассы	✓		
9.	Проведение внезапных ревизий касс в установленные периоды	✓		В нарушение п.39 «Порядка ведения кассовых операций в народном хозяйстве» внезапные ревизии кассы выполняются один раз в полгода

1	2	3	4	5
10	Предоставлено право подписи кассовых документов в качестве гл. бухгалтера: -главному бухгалтеру -уполномоченному лицу			
11	Предоставлено право подписи кассовых документов в качестве руководителя предприятия: -только руководителю - руководителю, его заместителям		✓	Письменное распоряжение руководителя от200... года сроком на 1 год
12	Реализация готовой продукции, товаров и услуг населению производится только по безналичному расчету		✓	Реализация продукции осуществляется в основном за наличный расчет
13	Наличие в организации контрольно-кассовых машин	✓		Имеется в количествештук
14	Регистрация контрольно-кассовых машин в налоговых органах	✓		Карточки регистрации № ... от 200... года
15	Техническое обслуживание, ремонт и содержание в исправном состоянии контрольно-кассовых машин обеспечены		✓	Нет договора с центром технического обслуживания и ремонта ККМ
16	Лимит остатка денег в кассе банком установлен	✓		Лимит в размерет. сум
17	Журнал регистрации приходных кассовых ордеров ведется в бухгалтерии		✓	Журнал ведется кассиром. Необходимо тщательно проверить полноту и своевременность оприходования наличных денег в кассу
18	Журнал регистрации расходных кассовых ордеров ведется в бухгалтерии	✓		

1	2	3	4	5
19	Журнал регистрации движения прочих денежных документов ведется	✓		
20	Журнал регистрации движения ценных бумаг ведется	✓		Ценные бумаги хранятся в депозитарии
21	Журнал регистрации движения бланков строгой отчетности ведется	✓		
22	Незаполненная чековая книжка хранится в бухгалтерии	✓		Чековая книжка хранится в кассе. Следует тщательно проверять соответствие сумм на приходных кассовых ордерах с выписками с расчетного счета, корешками чеков и журналом регистрации приходных ордеров
23	Наличие штампов: -«оплачено» -«получено»	✓		
24	Книга кассира операциониста ведется	✓		
25	Журнал регистрации платежных ведомостей ведется в бухгалтерии	✓		
26	Реестр депонированных сумм составляет кассир	✓		
27	Журнал учета депонентов ведется в бухгалтерии	✓		В нарушение п.20 «Порядка ведения кассовых операций в народном хозяйстве» журнал ведется кассиром. Имеется большой риск получения сумм депонентов подставными лицами по доверенностям
28	Журнал регистрации выданных доверенностей осуществляется в бухгалтерии	✓		
29	Хранение неиспользованных доверенностей осуществляется в бухгалтерии	✓		

1	2	3	4	5
30	Приказ руководителя о разрешении выдачи наличных денег на хоз. нужды с указанием лиц, имеющих такое право	✓		Приказа нет, но наличные деньги выдаются широкому кругу лиц
31	Контроль над своевременным представлением авансовых отчетов установлен	✓		В нарушение п.11 «Порядка ведения кассовых операций в народном хозяйстве» контроль не установлен. В книге регистрации расходных кассовых ордеров не введена графа для отметки «дата сдачи авансовых отчетов». В связи с этим имеются случаи выдачи наличных денег под отчет лицам, не отчитавшимся по ранее полученным суммам

Результаты проверки кассовых операций, свои выводы и рекомендации аудитор может оформить в виде таблицы 9.2.

Таблица 9.2.

РЕЗУЛЬТАТЫ ПРОВЕРКИ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ, ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ АУДИТОРА

№	Содержание процедуры	Промежуточный результат	Конечный результат	Выводы и рекомендации
1	2	3	4	5
1.	Определение удельного веса кассовых операций в общем объеме хозяйственных операций	Составляет 20 %	Кассовые документы проверены «выборочным» методом. Выборка составила 25 %	
2.	Определение удельного веса остатка наличных денег и ценных бумаг в кассе в общем объеме средств предприятия	Составляет 0,001 %	В связи с малым удельным весом остатка, инвентаризация не проводилась	

1	2	3	4	5
3.	Проверка совпадения входящего остатка по кассе на каждый день с конечным остатком по кассе за предыдущий день	✓		
4.	Проверка итогов кассовых отчетов	✓		
5.	Проверка наличия на кассовых документах подписей главного бухгалтера, руководителя предприятия или уполномоченных лиц	<p>В нарушение п.п. 13 и 15 «Порядка ведения кассовых операций»</p> <p>приходный кассовый ордер № 13 и платежная ведомость № 1/03</p> <p>приходный кассовый ордер № 13, расходные кассовые ордера № 10 и № 2, платежная ведомость № 1/03 не подписаны руководителем и главным бухгалтером</p>	<p>В ходе проверки подписаны приходный кассовый ордер № 13 и платежная ведомость № 1/03</p>	<p>В нарушение п.15 «Порядка ведения кассовых операций» произведена несанкционированная выдача наличных денег согласно расходным кассовым ордерам № 10 и № 92 на общую сумму...сум</p>
6.	Проверка наличия на расходных кассовых документах расписок и росписей получателей денег			
7.	Устный опрос лиц, получивших деньги по расходным кассовым ордерам, не подтвердивших этот факт своей распиской	Устный опрос не производился, т.к. фактов выдачи денег без расписок не установлено		
8.	Проверка чековой книжки (книжек) предприятия на полноту		В проверенных чековых книжках имеются все корешки чеков	

1	2	3	4	5
9.	Проверка полноты оприходования денежных средств в кассу предприятия из банка (по чеку с расчетного счета)	По чеку № ... от 20.01.02 г. из банка получено наличными для выплаты депонентов 50000 сум. Приходный ордер не выписан, деньги в кассу не оприходованы	К выписке банка от 20.01.02 г. приложено платежное поручение на 50 000 сум как погашение кредиторской задолженности предприятию «А». Предприятие «А» получение денег не подтверждает	Платежное поручение на 50000 сум является поддельным. В выписке банка от 20.01.02 г. шифр по наличным расчетам исправлен на шифр соответствующий безналичным расчетам. Ослабление внутреннего контроля, выразившееся в хранении незаполненных чеков в кассе, и получение выписок кассиром, позволило ему присвоить 50 000 сум.
10	Проверка соответствия приходных кассовых ордеров журналу их регистрации	✓		
11	Проверка соответствия даты отчета кассира с датами приходных и расходных кассовых документов	Приходный ордер № 11 от 6.01.02 на 105000 сум отражен в кассовом отчете за 9.01.02 г.	Отвлечено из оборота в течение трех дней 105 000 сум	В нарушение п.21 «Порядка ведения кассовых операций» прием денег осуществляется не в день составления приходного ордера. Рекомендуется усилить контроль по данному вопросу
12	Проверка своевременности расчетов по командировочным расходам	Выдача авансов на командировки не производилась		

1	2	3	4	5
13	Проверка своевременности расчетов по средствам, выданным на хозяйственные нужды	Авансы на хоз. нужды выдаются в случаях наличия задолженностей по ранее полученным авансам	На день проверки было отвлечено из оборота по причине несвоевременной сдачи авансовых отчетов 98 000 тыс. сум (расх. орд. №...сум, расх. орд. №...сум и т.д.)	Рекомендуется усилить контроль по выполнению п.11 «Порядка ведения кассовых операций»
14	Проверка соответствия расходных кассовых ордеров журналу регистрации расходных кассовых ордеров	✓		
15	Проверка соответствия платежных (расчетно-платежных) ведомостей журналу регистрации платежных (расчетно-платежных) ведомостей	✓		
16	Проверка доброкачественности первичных документов, приложенных к кассовым отчетам	✓		
17	Проверка полноты первичных документов и расходных кассовых документов, приложенных к отчету кассира	✓		

1	2	3	4	5
18	Проверка правильности и своевременности гашения приложений	Кассир после штампов «оплачено» и «получено» расписывается без указания даты совершения операций	В процессе проверки на всех документах, где было необходимо, были проставлены даты совершения операций	
19	Проверка правильности оформления журнала учета выданных доверенностей	В журнале отсутствует графа для отметки данных об использовании или возврате доверенностей	В процессе проверки данные об использовании или возврате доверенностей были проставлены. Неиспользованные доверенности №.....от02 г. и №.....от.....02 г. не возвращены. Лица, получившие эти доверенности, уволены с предприятия	По результатам проведения процедуры 20 установлено: доверенность №... от ..02 г. была использована, о чем свидетельствует информационное письмо предприятия «В», куда был послан запрос аудитора. По этой доверенности сбытовик получил наличными на предприятии «В» 12400 сум
20	Проверка полноты и своевременности оприходования сумм по доверенностям			
21	Проверка своевременности сдачи кассовых отчетов в бухгалтерию	Кассовые отчеты сдаются в бухгалтерию с постоянным опозданием в 1-2 дня		
22	Проверка обоснованности включения лиц в расчетно-платежные ведомости	✓		

1	2	3	4	5
23	Проверка соответствия данных аналитического и синтетического учета расчетов с персоналом	✓		
24	Проверка соответствия платежных (расчетно-платежных) ведомостей реестрам депонированных сумм	✓		
25	Проверка полноты и своевременности сдачи в банк депонированных сумм:	✓		
26	Проверка полноты оприходования депонированных сумм на расчетный счет в банке	✓		
27	Проверка соответствия расходных кассовых ордеров на выдачу депонентов журналу регистрации депонированных сумм	Расходные кассовые ордера № от ...02 г. на 5800 сум и №... от ...02 г. на 6750 сум не отражены в журнале регистрации депонированных сумм	Депоненты в 6750 сум выданы дважды: по РКО №... от ... и РКО № от...	
28	Проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета депонированных сумм		По результатам процедуры 27 данные журнала регистрации депонированных сумм не соответствуют данным счета «Депонированная заработка плата»	

1	2	3	4	5
29	Проверка достоверности доверенностей от других предприятий на получение денег	✓		
30	Проверка соблюдения норм выплат наличных денег другим юридическим лицам	✓		
31	Проверка соблюдения норм расхода выручки на неотложные нужды	Норма расхода выручки на неотложные нужды 5000 сум		В нарушение п. 8 «Порядка ведения кассовых операций» в ноябре и декабре 1996 г. из выручки было израсходовано на неотложные нужды 6500 и 8100 соответственно
32	Проверка полноты и своевременности сдачи выручки из кассы в банк	Срок сдачи выручки, установленный банком – 3 дня. Этот срок постоянно нарушается		
33	Проверка соблюдения установленного банком лимита остатка наличных денег в кассе			В нарушение п.9 «Порядка ведения кассовых операций» лимит остатка наличных средств в кассе не соблюдается. Органами внутренних дел на руководителя и гл. бухгалтера были наложены штрафы в размере шести минимальных размеров зарплаты

1	2	3	4	5
34	Проверка правильности ведения книг кассира - операциониста	Нулевые чеки не подшиты в книгу кассира - операциониста		
35	Проверка полноты и своевременности оприходования в кассу предприятия выручки, зарегистрированной контрольно-кассовыми машинами (ККМ)	Выручка по ККМ № 2 заводской номер... не приходовалась в кассу предприятия. Сокрытая выручка составила...сум	В процессе проверки выручка...сум была оприходована в кассу предприятия	
36	Проверка своевременности постановки контрольно-кассовых машин на учет в налоговом органе	ККМ № 2 заводской номер...не зарегистрирована в установленном порядке в налоговом органе		Зарегистрировать ККМ № 2 заводской номер...в установленном порядке в налоговом органе. В случае проверки сумма штрафа составит...сум за уклонение от регистрации
37	Проверка своевременности снятия с учета в налоговом органе ККМ	В проверяемом периоде не было необходимости снимать ККМ с учета в налоговом органе		
38	Проверка правильности отражения в учете результатов инвентаризации наличных денег, денежных документов и ценных бумаг		По результатам инвентаризации не было расхождения между фактическим наличием и данными учета	

1	2	3	4	5
39	Проверка соответствия правильности котировок, проставленных на первичных кассовых документах, и их соответствия журналу-ордеру № 1 и ведомости № 1		По результатам процедуры 9 в выписке банка от 20.01.02 г. на 50000 сум запись Дт счета «Депонированная заработка плата» Кт расчетного счета была изменена на достоверную запись Дт счета «Денежные средства в национальной валюте» Кт расчетного счета	Произведены изменения остатков наличных денег в кассовых отчетах, тем самым установлена недостача в 50000 сум
40	Проверка соответствия остатков наличных денег по кассовому отчету данным Главной книги и Балансу			По результатам процедур 9 и 40 в связи с выявлением факта мошенничества остатки наличных денег по кассовому отчету не соответствуют данным Главной книги и Балансу
41	Проверка соответствия остатков прочих денежных средств и ценных бумаг по журналам учета, данным Главной книги Баланса			Расхождений не установлено

9.4. АУДИТ БАНКОВСКИХ ОПЕРАЦИЙ

При проверке банковских операций аудитор устанавливает наличие расчетных и прочих счетов в банках и соблюдение действующего законодательства при осуществлении банковских операций. Проверка проводится по всем счетам, открытых предприятием в банках. Необходимо сверить остатки средств, отраженных в выписках по соответствующим счетам, с остатками средств, которые значатся в учете. При обработке выписок может быть допущено умышленное уменьшение оборотов по дебету и кредиту счета на одинаковую сумму с целью скрытия злоупотреблений. Поэтому аудитору необходимо проверить соответствие оборотов по дебету и кредиту счета по выпискам банка и данными учетных регистров.

Аудитор проверяет полноту и достоверность банковских выписок и приложенных к ним документов. Полноту банковских выписок устанавливают по их постраничной нумерации и переносу остатка средств на банковских счетах. Остаток средств на конец периода в предыдущей выписке банка по счету должен равняться остатку средств на начало периода в следующей выписке. Достоверность выписок определяют путем проверки всех их реквизитов. Если в выписке будут установлены неоговоренные исправления и подчистки, нужно провести встречную проверку данных выписок с записями на первом экземпляре лицевого счета, находящемся в учреждении/банка. В случае отсутствия отдельных выписок следует также обратиться в учреждение банка.

Аудитору следует убедиться, что все проведенные через банк операции являются достоверными и подтверждены соответствующими подлинными документами. В случае возникновения сомнения в подлинности документов (отсутствие штампа банка, исправление перечисленных сумм, наименования получателя денег или даты совершения операции) требуется провести встречную проверку в учреждении банка или у партнера.

Аудитору необходимо выяснить, допускаются ли незаконные банковские операции (при отсутствии договоров, по бестоварным счетам и др.), полноту и своевременность оприходования оплаченных товарно-материальных ценностей, достоверность документов при получении ссуд и выдаче займов, правильность и законность операций с аккредитивами.

Полученную от покупателей выручку сопоставляют с данными счетов доходов и др. Поступления денег от прочих дебиторов по договорам аренды, дохода от вспомогательных служб, безвозмездная финансовая помощь и др. проверяют по данным выписок и приложенных к ним документов. Определяется также правильность корреспонденции счетов по зачислению денежных средств, правильность и своевременность выделения НДС по суммам поступившей выручки, авансов и т.п.

Контроль операций по списанию денежных средств со счетов в банке должен выявить своевременность и полноту оприходования в кассу наличных денег из банка, законность перечисления средств по счетам поставщиков и прочих кредиторов. Необходимо тщательно проверить, не отражались ли в учете такие расходы как платежи за услуги (отопление, освещение, услуги связи, ремонтные, транспортные работы и др.), а в действительности деньги перечислялись за материальные ценности, которые не оприходовались и присваивались.

В состав денежных эквивалентов относятся марки, билеты, оплаченные путевки в дома отдыха и прочие денежные эквиваленты. Аудитор должен провести их инвентаризацию и убедится в равенстве остатков по данным учета и инвентаризации.

Аудитор устанавливает реальность и законность операций по счетам учета денежных эквивалентов и денежных средств в пути. На эти счета иногда необоснованно относят просроченную дебиторскую задолженность, что приводит к искажению финансовой отчетности. Сверяя записи по кредиту счета «Денежные эквиваленты» и дебету счетов, предназначенных для учета денежных средств, устанавливают своевременность и полноту зачисления денежных средств (переводов в пути) на соответствующие счета в банках, а также выявляют, не значатся ли среди сумм в пути недостачи наличных денег в кассе или присвоенные отдельными должностными лицами суммы наличных денег.

9.5. АУДИТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

При осуществлении внешнеэкономической деятельности хозяйствующие субъекты получают выручку от экспорта продукции (работ и услуг), приобретают продукцию из-за рубежа в иностранной валюте. Для проведения таких операций они открывают в банках в Узбекистане, а также за границей валютные счета. Порядок отражения операций в иностранной валюте регламентирован «Положением о порядке отражения операций в иностранной валюте в бухгалтерском учете, статистической и иной отчетности», утвержденным Постановлением Министерства финансов, ГНК и ЦБ РУз и зарегистрированным Министерством юстиций РУз от 16 ноября 2001 г № 1085.

Бухгалтерский учет валютных операций ведется раздельно по каждому виду валюты (доллары США, фунты стерлингов, немецкие марки и др.) и отражается в сумовом эквиваленте на дату совершения хозяйственных операций по курсу Центрального банка РУз на счетах «Валютные счета внутри страны» и «Валютные счета за рубежом».

Проведение аудиторской проверки операций по валютному счету осуществляется аналогично аудиту операций по расчетному счету. Устанавливается, соответствуют ли остатки средств, отраженных в выписке банка, остатку средств, которые значатся в учете; полнота и достоверность банковских выписок и приложенных к ним документов; достоверность операций и подлинность банковских выписок и первичных документов; правильность корреспонденции счетов по операциям на валютном счете и записей в учетных регистрах.

Аудитор проверяет правильность ежемесячной переоценки валютных статей баланса и отнесения образовавшейся курсовой разницы, соответственно – положительной на счет «Доходы от валютных курсовых разниц», а отрицательной на счет «Убытки от валютных курсовых разниц». При этом аудитор должен помнить, что к валютным ценностям относятся валютные средства в кассе, на депозитных и ссудных счетах в банке, в том числе и аккредитивы; денежные документы в иностранной валюте; краткосрочные и долгосрочные ценные бумаги в иностранной валюте; дебиторская и кредиторская задолженности, кредиты и займы, выраженные в иностранной валюте.

Основные средства, нематериальные активы и товарно-материальные ценности, приобретенные за иностранную валюту не должны подвергаться ежемесячной переоценке, т. к. в балансе они должны учитываться в национальной валюте и, соответственно, должны переоцениваться согласно «Положению о порядке проведения ежегодной переоценки основных фондов по состоянию на 1 января» (утверждено постановлением от 29.10.2002 г. №№ 4, 129, 2002-86).

Положительная и отрицательная курсовая разницы, накопленные и возникшие в результате переоценки списываются со счетов «Доходы от валютных курсовых разниц» или «Убытки от валютных курсовых разниц» и относятся на финансовые результаты по дебиторской и кредиторской задолженности – по мере их погашения или списания, а в остальных случаях по мере совершения хозяйственных операций. В целях упрощения ведения бухгалтерского учета курсовой разницы разрешается списание положительной и отрицательной курсовой разницы по средней величине курсовой разницы, приходящейся на единицу иностранной валюты в конце отчетного месяца, в котором производится списание курсовой разницы.

При проверке правильности налогообложения курсовой разницы аудитор должен помнить, что положительная курсовая разница увеличивает налогооблагаемую базу, а отрицательная уменьшает ее. В целях недопущения убыточности разрешается хозяйствующим субъектам списывать отрицательную курсовую разницу на результаты финансово-хозяйственной деятельности в пределах доходов, достаточных для их покрытия. Для плательщиков единого налога в части курсовой разницы является положительная курсовая разница. При этом отрицательная курсовая разница не уменьшает налогооблагаемую базу при исчислении единого налога.

Аудитор должен проверить правильность отражения в бухгалтерском учете операций по приобретению и продаже на бирже иностранной валюты, а также соблюдения порядка обязательной продажи на внутреннем валютном рынке 50 процентов поступившей валютной выручки в обмен на сумы.

9.6. ТИПОВЫЕ НАРУШЕНИЯ ДЕЙСТВУЮЩИХ ПРАВИЛ ВЕДЕНИЯ ОПЕРАЦИИ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ И ИХ ПОСЛЕДСТВИЯ

При ведении кассовых и банковских операций в ходе проверок выявляется значительное количество различных нарушений.

К типовым нарушениям в ведении кассовых операций можно отнести:

неоприходование или не полное оприходование наличных денег, полученных в банке по чекам или принятых по приходным ордерам от юридических и физических лиц, а также полученных от юридических лиц по доверенностям;

излишнее списание денег по кассе (кассовой книге) путем занижения итоговых оборотов по приходу кассовой книги или, наоборот, завышения оборотов по расходу, а также в результате обнаруженных ошибок в счетах (других аналогичных документах);

нарушения действующего порядка расчета наличными денежными средствами, в том числе: превышение установленного лимита расчета наличными с юридическими лицами и предпринимателями, действующими без образования юридического лица, расчеты с физическими лицами, или с их применением, но без регистрации в налоговых органах;

отсутствие в документах необходимых подписей должностных лиц;

несвоевременное отражение приходно-расходных кассовых документов в учетных регистрах;

отсутствие документов, послуживших основанием для совершения в учетных регистрах записей хозяйственных операций;

списание денег по кассе без оснований или по подложным документам (фактивным);

ошибки в написании сумм получателями денег в расходных ордерах;

несовпадение дат или сумм приходных или расходных ордеров с аналогичными их показателями в журнале регистрации;

прямое хищение денежных средств.

К типовым нарушениям в ведении банковских операций можно отнести:

отсутствие платежных документов, подтверждающих факт совершения операции;

наличие документов, оформленных не надлежащим образом (ксерокопии документов, отсутствие на документе банковских отметок);

отсутствие приложений к платежным документам, послуживших основанием для совершения хозяйственных операций;

полнота зачисления наличных денег, сданных в банк на расчетный счет (валютный);

несоответствие данных в платежных поручениях, хранящихся в делах проверяемой организации, с фактическим перечислением денежных средств.

Это можно установить только путем проведения встречной проверки в организациях, куда перечислялись денежные средства, и за которыми длительное время числится невостребованная дебиторская задолженность, и отсутствуют акты взаимной сверки;

корреспонденция счетов, указанная на платежных документах, не соответствует аналогичной корреспонденции в учетных регистрах;

платежный документ не соответствует коду в банковской выписке.

Приведенные ошибки и нарушения в ведении операций с денежными средствами приводят в конечном итоге к искажениям финансовых показателей в деятельности организации, что нередко вызывает финансовые злоупотребления должностных лиц и прямое хищение материальных ценностей и денежных средств.

ГЛАВА 10. АУДИТ РАСЧЕТНО-КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

10.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА РАСЧЕТНО-КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

В процессе хозяйственной деятельности хозяйствующие субъекты вступают в различные расчетные взаимоотношения с предприятиями и организациями: с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, разными дебиторами и кредиторами, подотчетными лицами, банками, бюджетом по налогам, инвесторами и др. Предприятия осуществляют расчеты по безналичному порядку, так и наличным оборотом, взаиморасчетами, если они являются внутрисистемными расчетами. Рациональная организация контроля за состоянием расчетов способствует укреплению расчетной и договорной дисциплины, сокращению дебиторской и кредиторской задолженностей, обеспечивает высокую оборачиваемость оборотных средств и тем самым способствует улучшению финансового состояния.

Целью аудита расчетно-кредитных операций является оценка правильности ведения учета расчетных операций, подтверждения законности образования дебиторской и кредиторской задолженностей, реальности и достоверности ее погашения, целевого использования и полноты, а также своевременности возврата кредита и оплаты процентов по его использованию.

Основными источниками аудита расчетно-кредитных операций являются следующие нормативные и первичные документы и регистры бухгалтерского учета:

1. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан, утвержден 29 августа 1996 г. с изменениями (по состоянию на 30.08.2002 г.)
2. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан, утвержден 24 апреля 1997 г. с изменениями (по состоянию на 30.08.2002 г.)
3. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», утвержден 30 августа 1996 г.
4. Положение о безналичных расчетах в Республике Узбекистан, утверждено 12 января 2002 г.
5. Национальный стандарт бухгалтерского учета РУз № 21. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция к его применению
6. Другие НСБУ Республики Узбекистан.
7. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов. Утверждено Каб. Министров РУз 5 февраля 1999 г. № 54.

8. Положение о порядке организации краткосрочного кредитования хозяйствующих субъектов банками на территории Республики Узбекистан. Зарегистрировано Министерством юстиции 16 марта 1999 г. № 675.

9. Положение о порядке организации среднесрочного и долгосрочного кредитования хозяйствующих субъектов банками на территории Республики Узбекистан, зарегистрировано Мин. Юстиции 8 февраля 2000 г., № 892.

10. Порядок кредитования коммерческими банками фермерских хозяйств, а также субъектов малого и среднего бизнеса в национальной валюте. Зарегистрировано Министерством юстиции 7 марта № 907.

11. Инструкции по исчислению и уплате в бюджет общегосударственных налогов.

12. Инструкции по начислению и уплате в бюджет местных налогов и сборов.

13. Порядок выдачи средств на командировочные расходы при командировках работников министерств, ведомств, предприятий и организаций за пределы Республики Узбекистан.

14. Первичные документы по этому участку учета.

15. Регистры синтетического и аналитического учета по этому участку учета.

16. Бухгалтерская отчетность.

10.2. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

Основными задачами аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками являются проверка достоверности и законности учетных данных о состоянии расчетов, соблюдении расчетно-финансовой дисциплины и ее влияния на платежеспособность предприятия, установление реальности задолженности.

Источниками информации для проверки указанных расчетов являются договоры поставки продукции (работ и услуг), акты сверки расчетов, акты инвентаризации расчетов, копии платежных документов, книга покупок, учетные регистры (ведомости, журналы-ордера, машинограммы) по счетам 6010, 4310, 5010, 5110, 5210 и др., Главная книга, бухгалтерская отчетность и т.д.

Для подготовки общего плана и программы аудита расчетов аудиторская организация согласно пункту 19 Национального стандарта аудиторской деятельности (НСАД) № 3 «Планирование аудита» оценивает эффективность системы внутреннего контроля клиента. Система внутреннего контроля может считаться эффективной, если она своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а также выявляет недостоверную информацию.

Такие проверки осуществляются при помощи письменного и устного тестирования, наблюдения за процедурами внутреннего контроля и других методов проверки по усмотрению аудитора.

Пример тестов оценки внутреннего контроля приведен в таблице 10.1.

Таблица 10.1

Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетных операций с поставщиками и подрядчиками

№ п. п.	Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результат проверки)	Сим- вол	Выводы и решения аудитора
1	2	3	4	5
A. Внутренний контроль				
1.	Правильно ли оформлены и имеются ли в наличии все договора с поставщиками и подрядчиками	Все договора оформлены правильно и имеются в наличии, но не подписаны юристом	K ₃	Контроль удовлетворительный, выяснить причины
2.	Акты сверок взаиморасчетов с поставщиками производятся: а) по необходимости; б) ежеквартально; в) в конце года	По мере необходимости и обязательно в конце года	K ₃	Контроль удовлетворительный
3.	Акты сверок охватывают поставщиков на: А) 100 %; Б) 75 %; В) 50 % Г) указать % %	Охватывают на 75 %	K ₃	Контроль удовлетворительный. Необходимо выборочно проверить акты сверок
4.	Кто принимает участие в составлении акта на наличие расхождений между фактически поступившими ТМЦ и отраженными на счетах-фактурах поставщиков?	Акт составляется комиссией с участием руководителя, кладовщика, представителя поставщика или незаинтересованной организации	K ₃	Контроль удовлетворительный

1	2	3	4	5
5.	Кто имеет право на получение доверенностей по ТМЦ от поставщиков	Приказ, утверждающий список работников, имеющих право на получение доверенностей не составлен	K ₂	Имеется вероятность получения доверенности лицами, не состоящими в списочном составе
6.	Имеются ли факты сдачи документов, подтверждающих оприходование материалов на склад по доверенности с опозданием	Осуществляется выборочный контроль	K ₂	Имеется вероятность ошибок
7.	Производится ли регистрация счетов-фактур поставщиков в отдельном журнале	Нет, не производится	K ₂	Выборочно проверить правильность оформления счетов-фактур и исчисления НДС

Б. Система учета

8.	Имеется ли единая учетная политика по учету расчетов с поставщиками?	Установлен метод учета расчетов с поставщиками	K ₃	Проверить правильность налоговых расчетов
9.	Проверяется ли соответствие записей аналитического и синтетического учета расчетов с поставщиками?	Ежемесячно	K ₃	Необходимо провести выборочную проверку
10	Разработана ли типовая схема корреспонденции счетов (по дебету и кредиту счетов 6010, 4310) для отражения хозяйственных операций	Нет	K ₂	Возможны искажения в бухгалтерском учете

1	2	3	4	5
11	Разработаны ли схемы учета расчетов с поставщиками и подрядчиками?	Определен только рабочий план счетов, схем нет	K ₂	Возможны ошибки в корреспонденции счетов
12	С какой периодичностью сверяются данные первичного, аналитического и синтетического учета расчетов с поставщиками?	Ежеквартально	K ₂	Велика вероятность искажения помесячных данных
13	Сверяет ли бухгалтер цены, указанные в счетах с договорными	Да, сверяет систематически	K ₃	Контроль удовлетворительный

Примечание. K₁ – низкий уровень; K₂ – ниже среднего; K₃ – средний; K₄ – высокий.

После изучения и оценки системы внутреннего контроля аудитор должен согласно п. 17 НСАД № 3 «Планирование аудита» включить этот участок учета в общий план аудита и составить по нему программу аудиторской проверки расчетов с поставщиками и подрядчиками. Пример такой программы приведен в таблице 10.2.

Таблица 10.2.

Программа аудита расчетов с поставщиками и подрядчиками

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
1	2	3	4	5	6
1.	Наличие подтверждающих документов на приобретение ТМЦ, работ, услуг			Договоры, письма, счета-фактуры, приходные документы	

1	2	3	4	5	6
2.	Оценка правильности оформления заключенных хозяйственных договоров			Хозяйственные договоры	
3.	Проверка данных регистров учета расчетов с поставщиками и подрядчиками и сверка их со счетами Главной книги			Журналы-ордера, машинограммы Главная книга	
4.	Анализ величины неотфактурованных поставок, расчетов по претензиям с поставщиками			Хозяйственные договоры, претензионные акты, журналы-ордера, машинограммы	
5.	Проверка своевременности предъявляемых претензий по качеству и количеству товаров, работ, услуг			Акты о расхождении в количестве и качестве полученных ТМЦ	
6.	Проверка данных инвентаризации расчетов с поставщиками и подрядчиками, подтверждение сумм задолженности перед ними. Проведение выборочной инвентаризации (при необходимости)			Акты сверки расчетов, хозяйственные договоры, журналы-ордера, машинограммы	
7.	Проверка правильности корреспонденции счетов по расчетам с поставщиками и подрядчиками			Журналы-ордера, машинограммы	
8.	Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности			Журналы-ордера, машинограммы, ответы на запросы поставщикам	
9.	Проверка реальности списания дебиторской задолженности за счет сомнительных долгов			Аналитические данные к счетам 6010, 4310	

1	2	3	4	5	6
10	Проверка полноты оприходования материальных ценностей материально-ответственными лицами			Счета, приходные ордера, акты, накладные, данные складского учета	
11	Проверка правильности выделения и возмещения НДС, выделенного в документах поставщиков			Хозяйственные договоры, счета-фактуры, книга покупок, журналы-ордера, акты сверок	
12	Проверка правильности составления корреспонденции счетов			Регистры бухучета, счета, платежные поручения	
13	Проверка правильности расчета и учета курсовых разниц при расчетах с зарубежными поставщиками			Регистры бухучета, курсы валюты ЦБ РУз, аналитич. данные по счетам	

При проверке расчетов с поставщиками и подрядчиками аудитор, прежде всего, определяет наличие и правильность оформления первичных документов на приобретение ТМЦ. Так изучаются договора на поставку продукции, выполнения работ, оказание услуг, которые должны отвечать требованиям ГК РУз. Далее проверяется полнота и своевременность исполнения поставщиками обязательств, дата возникновения задолженности поставщикам или поставщикам перед предприятием. Сделки, умышленно осуществляемые субъектами без соблюдения требований ГК Уз не в полном объеме и несвоевременно, считаются недействительными.

Затем аудитор и его помощники проверяют непосредственно расчетные операции с каждым поставщиком (или выборочно) по данным журнала-ордера № 6, машинограмм по счету 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» и расчетных документов. Выясняется дата проведения и характер операции, правильность применения цен и расценок по поступившим ТМЦ, полнота их оприходования, обоснованность выделения НДС в счетах-фактурах поставщиков.

Если ТМЦ получены, но на них нет сопроводительных документов (неотфактурованные поставки), выясняется, были ли затребованы счета-фактуры от поставщиков. Если запросы были, аудитор изучает ответы на эти запросы. Устанавливается также, проводилась ли инвентаризация расчетов согласно требованиям НСБУ № 19, предъявлялись ли поставщикам и подрядчикам штрафные санкции за нарушение договорных обязательств, обоснованы ли суммы начисленных и полученных штрафных санкций, правильно ли произведено списание просроченной дебиторской задолженности поставщиков за счет резерва по сомнительным долгам. При необходимости должна быть проведена контрольная инвентаризация ТМЦ и расчетов, встречная сверка документов и регистров у проверяемого предприятия и поставщика.

Необходимо проконтролировать правильность корреспонденции счетов в учетных регистрах. Записи по кредиту счета «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» сверяются с записями по дебету групп счетов 0800, 1000, 1500, 1600, 4300 и др. Дебетовые записи по счету «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» сверяются с кредитовыми суммами по счетам «Денежные средства в национальной валюте», «Расчетный счет», «Валютные счета внутри страны», «Аккредитивы» и др. Данные синтетического учета сверяются с данными аналитического учета, итоговые данные по оборотам и сальдо счета «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам» сверяются с данными Главной книги и баланса.

Важное внимание аудитор должен уделить проверке своевременности предъявляемых претензий по качеству и количеству получаемых ТМЦ, выполненных работ и оказанных услуг, а также в связи с несоблюдением цен и тарифов, обнаружением арифметических ошибок в расчетных документах, ошибок при взвешивании и обмере. Претензии могут предъявляться не только поставщикам, но и транспортным организациям – за недостачу груза в пути, банкам - по суммам ошибочно списанным или зачисленным на расчетный и валютные счета. Претензии предъявляются в письменной форме с указанием суммы претензии и необходимых доказательств и отправляются по факсу или заказным письмом. Ответ на претензию должен быть получен письменно в течении 30 дней.

Аудитор должен выявить наличие претензий, по которым истекли сроки исковой давности и причины неплатежей. Как известно, максимальный срок оплаты задолженности равен 90 дням с момента фактического получения ТМЦ. По истечении трех месяцев она признается как безнадежная и списывается за счет резерва по сомнительным долгам, но сумма резерва включается в налогооблагаемую прибыль согласно Приложению № 1 «Положения о составе затрат».

Аудитор выясняет, не скрываются ли под видом расчетов по претензиям суммы недостач или потерь ТМЦ, по которым отсутствуют документы, дающие право на списание, а также факты хищения их должностными лицами.

Аудитор выясняет правильность определения поставщиками НДС. На практике встречаются случаи, когда в счетах поставщиков НДС не выделен (если поставщик или подрядчик уплачивает единый налог или налог на валовый доход), а на предприятии самостоятельно выделяют НДС или же просят поставщика, чтобы он проставил отметку с «НДС». Имеются даже факты отражения НДС при получении ТМЦ от частных предпринимателей. Исчисленные таким образом НДС включаются в сумму к возмещению этой суммы из бюджета. Поэтому аудитор отбирает как можно большее количество счетов-фактур и прослеживает их. Выявленные расхождения должны быть отмечены в рабочих документах аудитора, на их основании аудитор требует пересмотра справки по начислению и уплате НДС в бюджет.

При расчетах с иностранными поставщиками аудитор проверяет правильность расчета и ведения учета курсовых разниц. Аудитор, используя таблицы котировок валют, сплошным образом, а при наличии большого количества документов выборочно пересчитывает курсовые разницы на каждое первое и последнее число месяца и сверяет их с записями по счету 6010 и 9540 или 6210 в зависимости от принятой учетной политики.

Типичными ошибками при аудите расчетов с поставщиками и подрядчиками являются следующие:

- отсутствие договоров или их неправильное оформление;
- неоприходование ТМЦ, полученных от поставщиков, что ведет к нарушению Закона РУз «О бухгалтерском учете» в части требования完整性 отражения всех факторов хозяйственной деятельности;
- несвоевременное оприходование основных средств и нематериальных активов от поставщиков ведет к занижению налога на имущество;
- уничтожение подлинных документов (платежных требований и поручений) и, как правило, неправомерное списание сумм на расчеты с другими предприятиями;
- отражение на счетах учета нереальной дебиторской и кредиторской задолженности;
- неправильное и неправомерное отражение на счетах сумм НДС, выделенных в счетах поставщиков;
- ненадлежащее ведение учета, неправильная корреспонденция счетов, отсутствие аналитического учета и др.

10.3. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

В целях определения аудиторского риска и составления программы аудита расчетов с покупателями и заказчиками аудитор должен дать оценку организации внутреннего контроля этого участка учета. Для этого аудитор должен протестировать бухгалтеров. Приводим примерный перечень вопросов, которые можно включить в тесты.

Таблица 10.3.

Тесты проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с покупателями и заказчиками.

№ п. п.	Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результат проверки)	Сим- вол	Выводы и решения аудитора
1	2	3	4	5
A. Внутренний контроль				
1	Обоснованы ли цены и сроки реализации продукции по договорам?	Составляются плановые калькуляции	K ₄	Контроль удовлетворительный
2	Применяются ли цены реализации ниже себестоимости?	По отдельным видам продукции	K ₂	Проверить правильность налогообложения
3	Контролируется ли последовательность нумерации для выявления неучтенных счетов-фактур и накладных?	Производится предварительная нумерация указанных документов	K ₃	Контроль удовлетворительный
4	Сопоставляется ли количество отгруженной покупателям продукции с данными счетов-фактур?	Ежемесячно	K ₃	Контроль удовлетворительный
6	Проверяются ли товарно-транспортные документы на предмет ошибок при подсчете количества, суммы, применения цен, наценок?	Осуществляется выборочный контроль	K ₂	Имеется вероятность ошибок
7	Контролируется ли главным бухгалтером себестоимость реализованной продукции?	Ежеквартально	K ₂	Выборочно проверить арифметические расчеты

1	2	3	4	5
8	Соблюдается ли график документо-оборота по учету расчетов с покупателями?	Первичные документы сдаются в бухгалтерию часто с опозданием на одну неделю	K ₂	Возможно искажение периодической отчетности из-за отсутствия данных
9	Проводится ли инвентаризация расчетов с покупателями?	Проводится только в конце года инвентаризационной комиссией	K ₂	Слабый контроль. Необходимо провести выборочную инвентаризацию
Б. Система учета				
10	Имеется ли единая учетная политика по расчетам с покупателями?	Установлен метод учета расчетов с покупателями	K ₃	Проверить правильность налоговых расчетов
11	Проверяется ли соответствие записей аналитического и синтетического учета расчетов с покупателями?	Только в конце года	K ₃	Необходимо провести выборочную проверку
12	Выявляются ли расхождения между данными расчетов с покупателями и отчетов на складе об отгруженной продукции?	В отчетном периоде установлены три факта	K ₃	Следует провести выборочную инвентаризацию отгруженной продукции на складе
13	Датируются ли счета-фактуры для расчетов с покупателями днем отгрузки?	Нет	K ₂	Возможны искажения объемов реализации продукции
14	Разработаны ли схемы учета расчетов с покупателями и заказчиками?	Определен только рабочий план счетов, схем нет	K ₂	Возможны ошибки в корреспонденции счетов
15	С какой периодичностью сверяются данные первичного, аналитического и синтетического учета расчетов с покупателями? (и т.д.)	Ежеквартально	K ₂	Велика вероятность искажения помесячных данных

Примечание. K₁ – низкий уровень; K₂ – ниже среднего; K₃ – средний; K₄ – высокий.

Изучив результаты проведенных тестов аудитор составляет программу аудиторской проверки этого участка учета. Пример такой программы приведен ниже.

Таблица 10.4.

Программа аудита расчетов с покупателями и заказчиками

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
1	2	3	4	5	6
1.	Наличие подтверждающих документов на реализацию продукции покупателям			Договоры, письма, счета-фактуры, приходные документы	
2.	Оценка правильности оформления заключенных хозяйственных договоров с покупателями			Хозяйственные договоры	
3.	Проверка данных регистров учета расчетов с покупателями и заказчиками и сверка их со счетами Главной книги			Журналы-ордера, машинограммы, Главная книга	
4.	Анализ величины возврата покупателями продукции, расчетов по претензиям с покупателями			Хоздоговора, претензионные акты, журналы-ордера, машинограммы	
5.	Проверка своевременности предъявляемых покупателями и заказчиками претензий по качеству и количеству товаров, работ, услуг			Акты расхождений в количестве и качестве проданных товаров	

1	2	3	4	5	6
6.	Проверка данных инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками и подтверждение сумм задолженности перед ними. Проведение выборочной инвентаризации (при необходимости)			Акты сверки расчетов, хозяйствственные договоры, журналы-ордера, машинограммы	
7.	Проверка правильности корреспонденции счетов по расчетам с покупателями и заказчиками			Журналы-ордера, машинограммы	
8.	Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности покупателям и заказчикам			Журналы-ордера, машинограммы, ответы на запросы покупателям	
9.	Проверка реальности списания дебиторской задолженности за счет сомнительных долгов			Аналитические данные к счетам 4010, 6310	
10.	Проверка данных инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками. Проведение при необходимости выборочной инвентаризации			Счета-фактуры, накладные, данные складского учета	
11.	Проверка правильности выделения и возмещения НДС, отраженного в документах поставщиков			Хозяйственные договоры, счета-фактуры, Книга покупок, журналы-ордера, акты сверок и др.	
12.	Проверка правильности составления корреспонденции счетов по расчетам с покупателями и заказчиками			Регистры и счета бухгалтерского учета, платежные поручения	
13.	Проверка правильности расчета и учета курсовых разниц при расчетах с зарубежными покупателями и заказчиками			Регистры бухгалтерского учета, курсы валюты ЦБ РУз, данные аналитич. учета	

Аудит расчетов с покупателями и заказчиками проводится аналогично аудиту расчетов с поставщиками и подрядчиками. При аудите расчетов с покупателями устанавливают, заключены ли договора на поставку продукции, правильно ли исчисляются суммы (с учетом сроков реализации, качества продукции и других факторов), причитающиеся предприятию за принятую покупателем продукцию, отпускается ли продукция без 15 % предоплаты, реальность задолженности покупателей, числящейся на счетах 4010, 6230, 6310. Достоверность, законность и реальность задолженности за реализованную продукцию (работы, услуги) проверяется по данным первичных расчетно-платежных документов, актов инвентаризации расчетов и учетных регистров.

Необходимо проверить правильность ведения аналитического учета по счету 4010 «Счета к получению от покупателей и заказчиков».

При проверке расчетов с использованием различных форм безналичных расчетов определяется наличие всех оправдательных документов, а при необходимости проводятся встречные сверки в банке или у покупателя.

Важным вопросом является проверка полноты и своевременности расчетов с покупателями и подрядчиками за принятую ими продукцию. С этой целью проводится инвентаризация расчетов.

Инвентаризация расчетов с иногородними покупателями производится высылкой копии карточки аналитического учета расчетов (контокоррентной выписки). Здесь должно соблюдаться правило: выписки высылают организации-кредиторы организациям-дебиторам. Данную выписку после проверки и внесения необходимых исправлений, подписи и заверения печатью предприятие-дебитор возвращает предприятию-кредитору в течение 10 дней со дня получения. Если покупатели являются одногородними, при проведении инвентаризации расчетов составляется акт взаимовыверки расчетов.

В тех случаях, когда по отдельным покупателям проверка выявила устойчивую задолженность, то ее обоснованность устанавливается по данным первичных документов (счетов-фактур, товарно-транспортных накладных), отражающих ее возникновение, и актов взаимной сверки расчетов, выясняются причины, препятствующие своевременному проведению расчетов покупателя с аудируемым предприятием, устанавливаются виновные лица.

По акту инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками необходимо исследовать задолженность, числящуюся на балансе в целом и по отдельным должникам, в том числе подтвержденную и не подтвержденную ими, а также выявленную инвентаризационной комиссией в качестве просроченной. По справке к акту инвентаризации расчетов с покупателями и заказчиками, составленной бухгалтерией проверяемого предприятия, устанавливают: за что и когда образовалась задолженность, а также является ли она реальной.

Действующим законодательством предусмотрен предельный срок исполнения обязательств по расчетам по договорам, равный трем месяцам с момента фактического получения товаров (работ, услуг). Сумма невостребованной кредитором задолженности по указанным обязательствам подлежит учету по истечении года на основе результатов проведенной в конце года инвентаризации расчетов как безнадежная дебиторская задолженность и списывается на убытки предприятия-кредитора (сумма этой задолженности включается в налогооблагаемую прибыль). Если учетной политикой предприятия не предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам, то по истечении трех лет она списывается на убытки предприятия.

В заключение выясняется правильность составления бухгалтерских проводок по расчетам с покупателями и заказчиками, а также соответствие записей аналитического учета по счету 4010 записям в журнале-ордере № 11, Главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета).

Типичными ошибками при аудите расчетов с покупателями и заказчиками являются следующие:

- отсутствие договоров на поставку продукции или их неправильное оформление;
- отсутствие первичных расчетно-платежных документов или их неполное оформление;
- ненадлежащее ведение учета (неправильная корреспонденция счетов, недостоверность аналитического учета и т.п.);
- формальное проведение инвентаризации расчетов;
- неправильное оформление и предъявление претензий по договорам.

10.4. АУДИТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

Аудитор, прежде всего, проводит оценку состояния внутреннего контроля. При этом он может использовать тесты, приведенные в вышеизложенных вопросах. На основе этого он составляет программу аудита. Пример такой программы приведен ниже.

Таблица 10.5.

Программа аудита расчетов с разными дебиторами и кредиторами.

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
1.	Оценка правильности оформления заключенных контрактов и хозяйственных договоров			Хозяйственные договоры, контракты	
2.	Проверка данных регистров учета расчетов с дебиторами и кредиторами и сверка их со счетами Главной книги			Журналы-ордера, машинограммы, Главная книга	
3.	Анализ результатов инвентаризации расчетов с разными дебиторами и кредиторами и подтверждение сумм задолженности			Акты инвентаризации расчетов, акты сверок расчетов, хозяйственные договоры, журналы-ордера	
4.	Проверка правильности корреспонденции счетов и налогообложения по расчетам с разными дебиторами и кредиторами			Хозяйственные договоры, счета-фактуры, акты сверки расчетов	

При проверке расчетов с разными дебиторами и кредиторами необходимо выявить:

- правильность расчетов за товары, проданные в кредит, наличные договоров, сроки представления поручений-обязательств покупателей, порядок погашения кредита и т.д. Состояние расчетов за товары, проданные в кредит, изучается по данным учета по счетам группы 4700 «Счета учета задолженности персонала по прочим операциям», а также 4710 «Задолженность персонала по товарам, проданным в кредит». Проверяются, прежде всего, расчеты с покупателями, которые имеют просроченную задолженность. Определяют причины образования просроченной задолженности. Основной из них является нарушение правил предоставления кредита;

- правильность и обоснованность удержаний по исполнительным листам в пользу других предприятий или физических лиц, а также своевременность перечислений удержаных сумм получателям;

- правильность расчетов с квартиросъемщиками и лицами, проживающими в общежитиях, гостиницах, за пользование ведомственными квартирами и коммунальными услугами.

При аудиторской проверке применяют встречную проверку данных учета расчетов с жильцами квартир и общежитий с данными кассовых отчетов и банковских документов. Особое внимание следует обратить на правильность и полноту начисления платы за коммунальные услуги и оприходования поступивших сумм в кассу или на расчетный счет, т.к. на практике встречаются случаи бесплатного представления квартир и коммунальных услуг работникам, которые по действующему законодательству не пользуются таким правом, а также допускается неполное оприходование фактически поступившей платы от квартиросъемщиков и жильцов общежитий;

- полноту и правильность расчетов по выданным членам трудового коллектива беспроцентным ссудам. Необходимо проверить обоснованность выдачи ссуд, правильность оформления документов на выдачу ссуд (кроме суммы, должен быть установлен срок и порядок погашения ссуды). Особое внимание следует обратить на полноту и своевременность погашения ссуд. На практике встречаются случаи, когда ссуды умышленно своевременно не погашаются и по истечении срока исковой давности списываются за счет предприятия;

- полноту и правильность расчетов по ссудам, выданным на индивидуальное жилищное строительство. При аудите выявляют обоснованность и размер их выдачи, сроки возврата и фактическое погашение полученных сумм;

- своевременность и полноту начисления и поступления взносов родителей за содержание детей в детских дошкольных учреждениях. Необходимо сверить записи по наличию детей в этих учреждениях на отдельные даты аудируемого периода (табель учета посещаемости детей в детском дошкольном учреждении), начислению платы за их содержание (ведомость расчетов с родителями за содержание детей в детских дошкольных учреждениях) и поступлению ее в кассу предприятия (кассовая книга);

- правильность составления бухгалтерских проводок по расчетам с дебиторами и кредиторами;

- правильность ведения аналитического учета по счетам групп 4700, 4800, 6900.

- соответствие записей аналитического учета по этим счетам записям в журнале-ордере № 8, Главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета).

В обязательном порядке проверяется правильность составления корреспонденций счетов по каждому виду расчетов, организация аналитического учета по ним, обоснованность начисления (или возмещения) НДС по этим операциям. При необходимости проводится сверка отдельных, сомнительных по мнению аудитора, операций по расчетам с организациями-дебиторами. Устанавливается также правильность отражения дебиторской и кредиторской задолженности в балансе. Выявленные ошибки и отклонения фиксируются в рабочих документах.

Типичные ошибки:

- отсутствие договоров на поставку продукции, первичных расчетно-платежных документов;

- ненадлежащее ведение учета (неправильная корреспонденция счетов, недостоверность аналитического учета, формальное проведение инвентаризации расчетов и т.п.);

- неправильное оформление и предъявление претензий по договорам.

10.5. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам предприятия из кассы на мелкие административно-хозяйственные и операционные расходы, которые не могут быть произведены безналичными расчетами, а также на расходы по командировкам.

Основными задачами аудита расчетов с подотчетными лицами являются: установление правильного и целевого использования подотчетных сумм; выявление незаконных и нецелесообразных с хозяйственной точки зрения расходов; соблюдение установленного порядка возмещения командировочных расходов.

Источниками проверки являются: приказы и распоряжения по предприятию; список лиц, которым разрешено получение наличных денег из кассы; сметы представительских расходов; авансовые отчеты с приложенными к ним оправдательными документами об использовании подотчетных сумм; журнал регистрации авансовых отчетов; отчеты кассира с приложенными приходными и расходными кассовыми документами; Главная книга; баланс предприятия; журнал-ордер № 7, объединяющий в себе аналитический и синтетический учет расчетов с подотчетными лицами (при журнально-ордерной форме учета), иные регистры аналитического и синтетического учета расчетов с подотчетными лицами в зависимости от принятой на предприятии формы учета.

В целях определения аудиторского риска и составления программы аудита расчетов с подотчетными лицами аудитор должен дать оценку организации внутреннего контроля этого участка учета. Для этого аудитор должен протестировать бухгалтеров. Приводим примерный перечень вопросов, которые можно включить в тесты.

Таблица 10.6.

Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

№ п. п.	Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результат проверки)	Сим- вол	Выводы и решения аудитора
1	2	3	4	5
A. Внутренний контроль				
1.	Утвержден ли приказом руководителя список лиц, имеющих право на получение денег в подотчет	Нет	K ₂	Отметить это в аудиторском отчете и рекомендовать исправить ошибку
2.	Не выдавались ли деньги в подотчет лицам, которые имели задолженность по ранее полученным суммам	Нет, не выдавались	K ₃	Проверить, выдаются ли новые авансы лицам, не отчитавшимся по ранее полученным суммам

1	2	3	4	5
3.	Имеется ли командировочное удостоверение с отметками о месте пребывания в командировке	Да	K ₃	Контроль удовлетворительный, но необходимо проверить командировочные удостоверения
4.	Ведется ли журнал регистрации работников, направленных в командировку	Нет, не ведется	K ₂	Контроль неудовлетворительный
5.	Ведется ли аналитический учет командировочных расходов в пределах и сверх норм для правильного налогообложения	Да, ведется	K ₃	Контроль удовлетворительный
6.	Облагаются ли подоходным налогом суточные, возмещаемые сверх норм, установленных законодательством	Облагаются	K ₃	Контроль удовлетворительный
7.	Своевременно ли сдаются в бухгалтерию авансовые отчеты по использованию подотчетных сумм	Первичные документы сдаются в бухгалтерию часто с опозданием на одну неделю	K ₂	Возможно искажение периодической отчетности из-за отсутствия данных
8.	Проводится ли инвентаризация расчетов с подотчетными лицами?	Проводится только в конце года инвентаризационной комиссией	K ₂	Слабый контроль. Необходимо провести выборочную инвентаризацию
Б. Система учета				
9.	Имеется ли единая учетная политика по расчетам с подотчетными лицами?	Установлен метод учета расчетов с подотчетными лицами	K ₃	Проверить правильность налогообложения

1	2	3	4	5
10	Проверяется ли соответствие записей аналитического и синтетического учета расчетов с подотчетными лицами?	Только в конце года	K ₃	Необходимо провести сплошную проверку документов
11	Выявляются ли расхождения между данными авансовых отчетов и данными регистров бухгалтерского учета	В отчетном периоде установлены три факта	K ₃	Необходимо провести инвентаризацию расчетов
12	Разработаны ли схемы учета расчетов с подотчетными лицами?	Определен только рабочий план счетов	K ₂	Возможны ошибки в корреспонденции счетов

Примечание. K₁ – низкий уровень; K₂ – ниже среднего; K₃ – средний; K₄ – высокий.

Изучив результаты проведенных тестов аудитор составляет программу аудиторской проверки этого участка учета. Пример такой программы приведен ниже.

Таблица 10.7.

Программа аудита расчетов с подотчетными лицами

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
1	2	3	4	5	6
1.	Проверка соответствия лиц, получающих наличные деньги в кассе в подотчет, списку лиц, имеющих право на это согласно приказу руководителя			Приказ руководителя об утверждении списка подотчетных лиц, список реальных подотчетных лиц	

1	2	3	4	5	6
2.	Проверка наличия в командировочных удостоверениях отметок о местах пребывания в командировке			Авансовые отчеты подотчетных лиц	
3.	Проверка данных регистров учета расчетов с подотчетными лицами и сверка их с данными Главной книги			Журналы ордера, машинограммы, Главная книга	
4.	Проверка обоснованности произведенных подотчетными лицами расходов, своевременности и полноты возврата неиспользованных подотчетных сумм			Авансовые отчеты с приложенными к ним первичными документами, Кассовая книга	
5.	Проверка правильности учета нормируемых расходов, произведенных подотчетными лицами, для целей налогообложения			Журналы-ордера, машинограммы, Главная книга	
6.	Проверка удержания подоходного налога и включения в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль командировочных расходов сверх установленных норм			Расчеты по подоходному налогу и расчет расходов, включаемых в налогооблагаемую базу согласно Приложению № 1	
7.	Проверка правильности корреспонденции счетов по расчетам с подотчетными лицами			Журнал-ордер № 7 или другие регистры бухгалтерского учета	

Расчеты с подотчетными лицами проверяют, как правило, сплошным способом, поэтому целесообразно привлекать помощников аудиторов. При аудите устанавливают: соблюдение правил выдачи авансов; наличие приказов, своевременность представления авансовых отчетов; целесообразность и законность использования подотчетных сумм; правильность оформления документов, приложенных к авансовым отчетам; порядок погашения оправдательных документов с целью предотвращения их повторного использования; своевременность возврата неизрасходованных подотчетных сумм.

При проверке законности выдачи сумм подотчет в первую очередь определяется наличие списка работников предприятия, которым могут выдаваться наличные деньги подотчет. Данный список утверждается приказом или распоряжением руководителя предприятия. В список включаются только постоянно работающие на предприятии лица, либо работающие на основании контракта.

По выданным в подотчет суммам определяют, нет ли превышения предельных сумм аванса. На командировочные расходы деньги выдаются в подотчет в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на оплату проезда в оба конца, суточных, квартирных расходов на срок командировки.

При проверке установленного порядка выдачи подотчетных сумм следует установить, не выдавались ли деньги лицам, которые имели задолженность по ранее полученным суммам. Законность и целесообразность расходов по подотчетным суммам на хозяйственные нужды проверяются путем сопоставления данных авансовых отчетов и приложенных к ним документов на оплату наличными погрузочно-разгрузочных работ и других услуг, а также приобретенных материальных ценностей, с документами, подтверждающими фактическое поступление материальных ценностей на склад. Для этого сличают счета, товарные чеки с накладными на приходование материальных ценностей с карточками складского учета, отчетами о движении материалов.

Важным этапом проверки является установление своевременности возврата неиспользованных подотчетных сумм. Неизрасходованные и своевременно не возвращенные подотчетные суммы должны бытьдержаны по расчетно-платежной ведомости в бесспорном порядке не позднее месяца со дня окончания их возвращения.

В процессе контроля необходимо проверить законность и целесообразность возмещения командировочных расходов. При этом устанавливается правильность учета и ведения журнала регистрации работников, направляемых в командировку.

Особое внимание уделяется проверке представленных командированными лицами авансовых отчетов. Устанавливается наличие отметок в командировочных удостоверениях даты прибытия и убытия из пунктов назначения, нет ли лодчисток и исправлений в командировочных документах, все ли реквизиты документов заполнены. Фактическое время пребывания в командировке устанавливается по отметкам в командировочном удостоверении, и эти даты сверяются с данными проездных документов. Отдельно проверяется правильность расчетов суточных расходов, расходов по найму жилья и на проезд.

Расходы за пользование постельных принадлежностей оплачиваются командированным без предъявления квитанций.

На предприятии могут выплачиваться суточные и квартирные и другие расходы, сверх норм установленных законодательством. В таких случаях расходы, уплачиваемые сверх установленных норм подлежат обложению по налогу на прибыль, согласно Приложению № 1 «Положения о составе затрат...», а также вместе с заработком работника за текущий месяц облагаются подоходным налогом с физических лиц.

В соответствии с действующим законодательством работник должен отчитаться в течение трех дней после приезда из командировки. Для этого он составляет авансовый отчет, утверждаемый руководителем предприятия. К авансовому отчету прилагаются командировочное удостоверение с отметками о прибытии и убытии, документы о найме жилого помещения и других расходов. Руководитель предприятия должен в течение пяти дней принять решение по отчету командированного. Все случаи переплат и недоплат фиксируются в отчете аудиторов. Если обнаружено много недостатков и нарушений учета расчетов с подотчетными лицами, то они регистрируются в *отдельной ведомости*, которая подписывается аудиторами и главным бухгалтером и прилагается к аудиторскому отчету.

При контроле расчетов с подотчетными лицами необходимо проверить правильность составления корреспонденции счетов по отражению полученных подотчет сумм и их списания, а также наличие схемы бухгалтерских проводок по расчетам с подотчетными лицами. Встречаются случаи списания полученной подотчет суммы или числящейся за подотчетным лицом задолженности без документальных оснований на счета по учету расходов.

Следует проверить правильность подсчета оборотов и выведения суммы сальдо, в тех регистрах, в которых ведется аналитический и синтетический учет расчетов с подотчетными лицами, и произвести их сверку с записями в других регистрах бухгалтерского учета. Необходимо также проверить правильность отражения расчетов с подотчетными лицами в балансе предприятия.

Типичные ошибки.

Все нарушения учета операций по расчетам с подотчетными лицами можно разделить на три группы:

- 1) ошибки, допускаемые администрацией предприятия;
- 2) ошибки, возникающие по вине подотчетных лиц при недосмотре или попустительстве администрации;

3) нарушения порядка ведения бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

К первой группе относятся:

отсутствие утвержденного списка строго ограниченного круга лиц, которым могут выдаваться подотчет суммы;

выдача денег под отчет лицам, не предусмотренным в списке или не числящимся в списочном составе предприятия;

выдача под отчет сумм, которые могут быть оплачены через банк, например, оплата проезда и др.

скрытое кредитование работников путем выдачи им аванса под отчет;

выдача подотчетных сумм лицам, имеющим задолженность по ранее полученному авансу;

превышение предельных размеров авансов;

несвоевременное принятие мер к принудительному взысканию задолженности подотчетного лица, не отчитавшегося о своих расходах или не вернувшего в кассу остаток неиспользованных подотчетных сумм, путем удержания его долга из оплаты труда.

Ко второй группе нарушений относятся:

несвоевременное предоставление авансового отчета и возвращение остатка денег в кассу;

передача денег другому подотчетному лицу;

расходование аванса не по назначению;

неправильное оформление документов, подтверждающих использование аванса или авансового отчета;

представление оправдательных документов, искажающих размеры и направления действительного расходования денег.

К третьей группе ошибок относятся:

отсутствие схемы проводок по расчетам с подотчетными лицами;

некорректное составление бухгалтерских проводок;

несоответствие записей в авансовых отчетах и журнале-ордере № 7 или других учетных регистрах;

неправильное выведение остатков на конец отчетного периода.

10.6. АУДИТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГАМ

Государственный бюджет – централизованный фонд денежных средств, которые используются на развитие экономики, оборону, содержание непроизводственной сферы, образования, культуры и науки, на содержание органов государственного управления, и другие цели. В Республике Узбекистан создана мощная налоговая служба, призванная осуществлять жесткий контроль за правильностью исчисления сумм платежей и своевременность их перечисления в бюджет.

Основной целью аудита расчетов предприятия с бюджетом является установление по всем видам налогов и сборов правильности расчетов, полноты и своевременности их перечисления в бюджет, выяснение причин просрочки платежей и на какой счет отнесена пеня, какие меры приняты к виновникам в несвоевременном перечислении средств, и по предотвращению допущенных нарушений. При проверке расчетов с бюджетом аудитор также должен помочь проверяемому хозяйствующему субъекту избежать финансовых потерь, связанных с санкциями, налагаемыми налоговыми службами в связи с неправильным расчетом налогов и сборов, а также их несвоевременным перечислением в бюджет.

Основными источниками информации для проверки расчетов с бюджетом являются: справки и расчеты по отдельным видам платежей и сборов, выписки банка с приложенными к ним первичными документами о перечислении причитающихся сумм в бюджет, акты проверок со стороны налоговых органов, записи по счетам бухгалтерского учета, журналы-ордера и другие виды учетных регистров, Главная книга, бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и пр.

По каждому виду налогов и сборов необходимо проверить:

- состояние внутреннего контроля этих расчетов (путем тестирования);
- правильность определения налогооблагаемой базы путем прослеживания, сканирования, сверки документов и учетных регистров;
- правильность применения ставок налогов и сборов путем прослеживания и сканирования;
- правильность применения налоговых льгот путем прослеживания, сверки с нормативными документами, изучения особенностей проверяемого субъекта;

- правильность возмещения НДС по приобретенным ресурсам путем прослеживания, изучения первичных документов, арифметических подсчетов;

- полноту и своевременность перечисления налоговых платежей и сборов, правильность составления справок по расчету налогов путем изучения платежных документов, налоговых расчетов;

- правильность отражения в бухгалтерском учете операций по начислению и уплате налогов и сборов.

Необходимо выявить по каким налогам и сборам предприятие ведет расчеты с бюджетом. Необходимо ознакомиться с материалами и итогами проверок со стороны налоговых служб и других проверяющих органов, что позволит выяснить характер ошибок, допущенных в предыдущем периоде и наметить объекты для углубленного контроля.

Тщательной проверке подвергаются расчеты с бюджетом по налогу на прибыль, НДС, имущество, земельный налог и отчисления в дорожные фонды, так как именно эти платежи составляют большой удельный вес в сумме всех платежей и сборов в бюджет, а также нарушения налогового законодательства и обусловленные этими нарушениями финансовые санкции (штрафы и пени). Если предприятие занимается внешнеэкономической деятельностью, то проверяется правильность налогообложения экспортно-импортных операций.

Аудитор должен проверить правильность отнесения налогов на источники: на прибыль, на расходы периода, на уменьшение реализации.

В процессе проверки следует уточнить правильность выведения оборотов и сальдо по каждому виду налогов и сборов на конец отчетного периода. Для этого данные аналитического учета по каждому виду платежей сопоставляют с данными журналов-ордеров и других регистров учета с данными Главной книги и баланса по счетам групп 6400, 6500.

Выявленные в ходе проверки нарушения регистрируются в рабочих документах аудитора и аудиторском отчете.

Типичные ошибки:

- неправильное исчисление налогооблагаемой базы по налогам и сборам;

- неправильное определение льгот по видам налогов и сборов;

- исключение НДС из налогооблагаемой базы при отсутствии его указания в расчетно-платежных документах поставщиков;
- ненадлежащее ведение бухгалтерского учета (неправильное отражение выручки от реализации, расходов, неправильное отнесение отдельных налогов, а также штрафов и пеней на счета учета расходов, на прибыль и др.);
- нарушение сроков уплаты платежей и сборов в бюджет.

10.7. АУДИТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

При недостаточности собственных средств предприятие может воспользоваться кредитами банков, а также займами других юридических и физических лиц.

Все вопросы, связанные с выдачей и уплатой кредитов, регулируются правилами банков и кредитными договорами, заключаемыми между предприятием - заемщиком и банком на договорной основе. В нем предусматриваются: объекты кредитования, срок выдачи и возврата кредита, процентные ставки, порядок начисления и уплаты процентов за его использование, формы обеспечения обязательств, права и ответственность сторон по выдаче и погашению кредита, перечень документов и периодичность представления их в банк, и различные другие условия.

В зависимости от сроков представления различают краткосрочные и долгосрочные кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности предприятия и предоставляется на срок до **одного года**.

Долгосрочный кредит выдается на цели производственного и социального развития, для строительства и приобретения объектов длительного использования на срок **более одного года**.

Источниками информации для проведения аудита кредитов и займов являются: учетная политика предприятия, первичные документы, такие, например, как кредитные договора, расчеты по уплате процентов за пользование кредитами и займами, выписки банка с приложенными к ним платежными документами, журнал-ордер № 3 и другие регистры синтетического и аналитического учета, Главная книга, баланс, отчет о финансовых результатах и пр.

В целях определения аудиторского риска и составления программы аудита расчетов по кредитам и займам аудитор должен дать оценку организации внутреннего контроля этого участка учета. Для этого аудитор должен протестировать бухгалтеров. Приводим примерный перечень вопросов, которые можно включить в тесты.

Таблица 10.8.

Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций по кредитам и займам

№ п. п.	Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результат проверки)	Сим- вол	Выводы и решения аудитора
1	2	3	4	5
А. Внутренний контроль				
1.	Отражены ли в кредитных договорах все условия получения и погашения кредитов и займов	Да	K ₃	Контроль удовлетворительный
2.	Использованы ли кредиты и займы на те цели, которые указаны в кредитном договоре	Имеются отклонения по некоторым кредитам	K ₂	Проверить соответствие целевого назначения кредита
3.	Своевременно ли и в полном объеме погашались кредиты и займы	Нет, имеются просроченные и отсроченные кредиты	K ₃	Проверить правильность налогообложения
4.	Правильно ли уплачивались проценты за кредит	Да	K ₃	Контроль удовлетворительный
5.	Велся ли отдельный расчет и учет процентов по кредитам в пределах норм и сверх норм, а также просроченных ссуд	Да, ведется	K ₃	Контроль удовлетворительный
Б. Система учета				
6.	Имеется ли единая учетная политика по расчетам за кредиты и займы?	Установлен метод начислений по учету расчетов за кредиты и займы, а также по уплате процентов по ним	K ₃	Проверить правильность налоговых расчетов

1	2	3	4	5
10.	Правильно ли списываются расходы по уплате процентов за кредит и займы на счет расценок по финансовой деятельности	Да	K ₃	Контроль удовлетворительный
11.	Разработаны ли схемы учета расчетов по кредитам и займам?	Определен только рабочий план счетов	K ₂	Возможны ошибки в корреспонденции счетов
12.	Правильно ли ведется синтетический и аналитический учет по счетам бухгалтерского учета, соответствие этих записей Главной книге и финансовой отчетности	Да, правильно	K ₃	Контроль удовлетворительный

Примечание. K₁ – низкий уровень; K₂ – ниже среднего; K₃ – средний; K₄ – высокий

После ознакомления с системой внутреннего контроля аудитор составляет программу аудиторской проверки операций по получению и возврату кредитов и займов. Пример программы приведен ниже.

Таблица 10.9.

Программа аудита расчетов по кредитам и займам

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
1	2	3	4	5	6
1.	Проверка документального обоснования операций по кредитам и займам			Кредитные договоры, контракты займов	
2.	Проверка отражения в кредитных договорах условий получения и возврата кредитов и процентов кредита			Кредитные договоры, контракты займов	

1	2	3	4	5	6
3.	Проверка своевременности возврата кредитов и займов			Расчетно-платежные документы банка	
4.	Проверка правильности начисления процентов по использованию кредитов и займов			Расчеты уплаты процентов, расчетно-платежные документы	
5.	Проверка правильности начисления и уплаты процентов по ставкам сверх норм, в том числе по просроченным и отсроченным кредитам			Расчеты уплаты процентов, расчетно-платежные документы банка	
6.	Проверка правильности корректировки налогообложения по налогу на прибыль			Расчет налогооблагаемой базы по налогу на прибыль	
7.	Проверка правильности корреспонденции счетов по расчетам кредитов и займов, а также процентов по ним			Журнал-ордер № 3 или другие регистры бухгалтерского учета	

Учет операций по кредитам, выданные банком ведется на счетах «Краткосрочные банковские кредиты», «Долгосрочные банковские кредиты», а займов, выданных различными юридическими и физическими лицами на счетах «Краткосрочные займы», «Долгосрочные займы». Аналитический учет ведется по каждому виду кредитов и займов, а также кредитодателей.

При аудиторской проверке необходимо установить:

- на какие цели получен кредит или заем и соответствуют ли эти цели условиям кредитного договора;
- полноту и своевременность возврата кредитов и займов, что проверяется по данным выписок с расчетного счета.

Хозяйствующие субъекты, пользующиеся банковскими кредитами, уплачивают проценты за его использование по договорным ставкам. Расходы по выплате процентов за пользование краткосрочными и долгосрочными ссудами банков должны отражаться в бухгалтерском учете по методу «начисления», т.е. не в момент оплаты, а систематически в конце каждого месяца относиться согласно Положению о составе затрат на расходы по финансовой деятельности и учитываться в дебете счета «Расходы в виде процентов». Но, необходимо помнить, что платежи по использованию краткосрочных и долгосрочных банковских кредитов сверх учетных ставок, установленных Центральным банком Республики Узбекистан, а также по просроченным и отсроченным ссудам включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль согласно Приложению № 1 «Положения о составе затрат...».

Далее проверяется законность и обоснованность получения от других предприятий ссуд (займов), а также полнота и своевременность их погашения и правильность списания расходов по уплате процентов по ним. Согласно действующему законодательству, если предприятие, выдавшее ссуду, не имеет лицензии ЦБ РУз на право совершения кредитных операций, то сумма этих процентов должна систематически включаться в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль согласно Приложению № 1 «Положения о составе затрат...».

В конце аудиторской проверки уделяется внимание правильности корреспонденции счетов по получению и погашению кредитов, а также по начислению и уплате процентов по их использованию.

Типичные ошибки:

- отсутствие кредитного договора и договора ссуды;
- отсутствие выписок банка, отражающих эти операции;
- отсутствие мемориальных ордеров, в которых отражаются списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита и процентов по их использованию;
- отсутствие дополнительных соглашений к кредитному договору, изменяющих процентную ставку за пользование кредитом и другие условия кредитного договора;
- включение расходов по уплате процентов за кредиты и займы в расходы периода;
- невключение в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль расходов по процентам за пользование кредитом сверх нормативной ставки и по просроченным и отсроченным ссудам;
- неправильная корреспонденция на счетах операций по получению и возврату кредитов и займов, а также по начислению и уплате процентов за их использование.

ГЛАВА 11. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

11.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОБЪЕКТ ПРОВЕРКИ

Основными источниками аудита расчетов с персоналом по оплате труда являются следующие нормативные и первичные документы и регистры бухгалтерского учета:

1. Трудовой Кодекс Республики Узбекистан (утвержден 21 декабря 1995 г.) с изменениями (по состоянию на 30.08.2002 г.)
2. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан (утвержден 29 августа 1996 г.) с изменениями (по состоянию на 30.08.2002 г.)
3. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан, утвержден 24 апреля 1997 г. с изменениями (по состоянию на 05.09.2002 г.)
4. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», утвержден 30 августа 1996 г.
5. Национальный стандарт бухгалтерского учета РУз № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция к его применению»
6. Другие НСБУ Республики Узбекистан.
7. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов. Утверждено Каб. Министров РУз 5 февраля 1999 г. № 54.
8. Инструкция о порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на доходы физических лиц, утверждена Министерством финансов и ГНК РУз от 14 января 2002 г. №, № 10, 2002-16.

11.2. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА

Целью аудиторской проверки расчетов с персоналом по оплате труда является контроль соблюдения действующего законодательства, касающегося трудовых отношений, правильности начисления заработной платы и различных видов доплат и вознаграждений, а также удержания из заработной платы налогов и платежей на социальные нужды.

Задачами аудиторской проверки являются:

соблюдение положений нормативно-правовых актов о труде и состояния внутреннего контроля по трудовым отношениям;

проверка правильности начисления заработной платы и различных видов премиальных выплат и доплат на основании первичных документов;

проверка правильности удержания из заработной платы и других выплат подоходного налога и других удержаний;

проверка правильности корреспонденции счетов по учету расчетов с персоналом по оплате труда.

Источниками информации для проверки расчетов с персоналом по оплате труда являются приказы и распоряжения руководителя о приеме, увольнении, прекращении трудового договора, о переводе, предоставлению отпусков работникам предприятия; штатное расписание, договора гражданско-правового характера, контракты и другие формы трудовых договоров; первичные документы, являющиеся основанием для расчетов заработной платы, премий и вознаграждений (лицевые карточки, табели использованного рабочего времени, наряды, рапорты, маршрутные листы, акты выполненных работ, ведомости, путевые листы, листки временной нетрудоспособности, листки на доплату, исполнительные листы, расчетные и платежные ведомости и др.), а также такие регистры бухгалтерского учета, как сводные ведомости распределения заработной платы по видам и шифрам затрат, журналы-ордера № 8 и № 10, машинограммы, Главная книга, баланс и другие формы финансовой отчетности.

11.3. ТЕСТЫ ПРОВЕРКИ СОСТОЯНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ПРОГРАММА ПРОВЕРКИ

Перед началом проверки аудитор должен выяснить, какие формы и системы оплаты труда применяются на предприятии, имеется ли штатное расписание, внутренние положения по оплате труда и премированию, коллективный договор, как организован учет расчетов по оплате труда, компьютеризирован ли этот участок учета и т.п. Для того чтобы получить ответы на эти вопросы, аудитор проводит тестирование состояния системы внутреннего контроля этого участка учета. Примерный перечень вопросов тестирования приведен в таблице 11.1.

Таблица 11.1.

Тесты проверки состояния системы внутреннего контроля и бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда

№ п.п	Содержание вопроса и объект исследования	Содержание ответа и результат контроля	Сим- вол	Выводы и решения аудитора
1.	2	3	4	5
1.	Имеется ли утверженное штатное расписание и соблюдается ли оно	Штатное расписание пересматривается один раз в год	K ₂	Ослаблен внут- ренний конт- роль, возможны нарушения
2.	Заведены ли на всех работников личные карточки	Заведены	K ₄	Контроль на должном уровне

1	2	3	4	5
3.	Своевременно ли составляются приказы о приеме, увольнении и т.п.	Приказы составляются своевременно и правильно	K ₄	Контроль на должном уровне
4.	Применяются ли утвержденные отделом кадров сдельные расценки и тарифные ставки	Выборочно, не чаще одного раза в год осуществляется контроль со стороны ОК	K ₂	Ослаблен внутренний контроль, возможны нарушения
5.	Проверяется ли правильность удержаний из зарплаты	Выборочно, не чаще одного раза в год осуществляется контроль	K ₂	Ослаблен внутренний контроль, возможны нарушения
6.	Проверяли ли органы соцстраха и налоговая служба расчеты по налогам	За отчетный год не было проверки	K ₂	Ослаблен внутренний контроль, возможны нарушения
7.	Правильно ли пронумерованы расчетно-платежные ведомости	Осуществляется сквозная нумерация	K ₄	Контроль на должном уровне
8.	Соблюдается ли установленный порядок начисления премий, отпускных, больничных и др.	Соблюдается, но внутреннего утвержденного Положения о порядке выплат нет	K ₂	Ослаблен внутренний контроль, возможны нарушения
9.	Имеются ли задержки по выплате зарплаты и пр.выплат	Да, имеются	K ₂	Выяснить причины
10.	Имеются ли факты выплаты зарплаты готовой продукцией	Да, имеются	K ₂	Проверить правильность налогообложения
11.	Разработаны ли схемы взаимосвязи счетов по зарплате	Нет	K ₂	Возможны ошибки в корреспонденции счетов
12.	Сопоставляются ли данные первичных документов, аналитического и синтетического учета по расчету зарплаты	Проверка осуществляется выборочно в конце квартала	K ₃	Следует провести выборочную проверку

Примечание. K₁ – низкий уровень; K₂ – ниже среднего; K₃ – средний; K₄ – высокий

После тестирования аудитор подготавливает программу проверки (табл. 11.2), в соответствии с которой осуществляет аудиторскую проверку по каждому виду расчетов с персоналом.

Таблица 11.2.

№ 1	Перечень процедур 2	Источники информации 3
1.	Проверка организации учета и контроля выработки и начисления зарплаты сдельщиков	Наряды, маршрутные листы, таблицы, нормы выработки, сдельные расценки
2.	Проверка расчетов по начислению повременных и прочих видов оплат	Утвержденные тарифные ставки, должностные оклады, таблицы
3.	Проверка расчетов удержаний из заработной платы	Расчетно-платежные ведомости, журналы-ордера, приказы и др.
4.	Проверка ведения аналитического учета по персоналу	Лицевые счета, ведомости, машинограммы
5.	Проверка сводного учета и правильности корреспонденции счетов по оплате труда	Ведомости, журналы-ордера, машинограммы
6.	Проверка правильности расчетов по платежам на социальные нужды	Расчетные ведомости, расшифровки, машинограммы
7.	Проверка депонированных сумм по заработной плате	Депонентские листки, книга учета депонированной зарплаты

11.4. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Проводя аудит организаций учета и контроля выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам, аудитор должен проверить правильно ли оформлены такие первичные документы как наряды, маршрутные карты, путевые листы, ведомости выработки, акты выполненных работ и др., разработаны и утверждены ли на предприятии нормы выработки и сдельные расценки, имеются ли на первичных документах все необходимые реквизиты.

При повременной оплате труда проверяются правильность применения тарифных ставок и условий контрактов. При проверке табелей использования рабочего времени, нарядов и других документов по начислению заработной платы устанавливают, нет ли случаев включения в них вымышленных (подставных) лиц. Для этого следует проанализировать наряды по датам их выдачи, сопоставить фамилии рабочих в нарядах и табелях учета рабочего времени с данными учета личного состава в отделе кадров. Необходимо проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам, повторения фамилий одних и тех же лиц в нескольких расчетно-платежных ведомостях.

Особенно внимательно проверяются наряды, выписанные на лица, не состоящие в списочном составе предприятия и проработавшие непродолжительное время, а также наряды по устраниению брака и переделке некачественно выполненных работ. При проверке первичных документов и расчетных ведомостей большое внимание уделяется правильности арифметических подсчетов.

Особое внимание аудитор должен уделить правильности документального оформления и начисления различных выплат стимулирующего характера, таких как премии и вознаграждения по итогам работы за определенный период, выплаты компенсирующего характера, как надбавки и доплаты за сверхурочную работу или работу в ночное время, выплаты за непроработанное время, как расчет отпускных, оплату временной нетрудоспособности и т.п. При этом он должен помнить, что на каждом предприятии должно быть разработано и утверждено внутреннее Положение о материальном стимулировании и расчете различных доплат и надбавок. Начисление премий и вознаграждений должно быть оформлено приказом руководителя и соответствовать принципам Положения о премировании.

При проверке правильности расчетов, основанных на среднем заработка, необходимо установить, правильно ли определен средний заработка, а затем проверить правильность начисления различных выплат. По обнаруженным ошибкам необходимо, чтобы бухгалтер внес соответствующие исправления.

Проверяется правильность удержаний из заработной платы подоходного налога, удержаний по исполнительным листам, взносов в Пенсионный фонд, задолженности по подотчетным суммам, по возмещению материального ущерба, платежей по полученным ссудам, задолженности работников по товарам, приобретенным ими в кредит, по договорам личного страхования, по перечислению в сбербанк на основании личного заявления работника.

При проверке правильности удержаний из заработной платы устанавливается их документальная обоснованность и законность, своевременность перечисления удержаных сумм по назначению. Кроме того, необходимо помнить, что общая сумма всех удержаний не должна превышать 50 % месячного заработка.

Проверяется также правильное отражение в учете депонированной заработной платы. Депонирование оплаты труда может производиться либо по причине болезни работника, либо когда лицо находится в командировке. Чтобы установить реальность возникновения и законность списания депонентской задолженности, необходимо сверить депонированные суммы с расчетно-платежными ведомостями за соответствующий период, сличить подписи депонентов в различных документах (расходных кассовых ордерах, платежных ведомостях, заявлениях и др.). В случае перечисления депонированной зарплаты с расчетного счета необходимо уточнить правильность указанных адресов получателей.

На практике встречаются случаи, когда умышленно неправильно указывались домашние адреса получателей, а возвращенные в связи с этим переводы в кассу предприятия не приходовались. Также имеются случаи начисления оплаты труда работникам за невыполнившиеся работы, которые депонировались и присваивались кассиром.

В процессе аудиторской проверки необходимо установить правильность корреспонденции счетов по начислению оплаты труда и удержаний из заработной платы, указанной в учетных регистрах. Для этого проверяются сводные расчеты по заработной плате на основании данных счетов расчетов с персоналом по оплате труда. При журнально-ордерной форме учета обороты по кредиту счетов расчетов с персоналом по оплате труда проверяются по данным журналов-ордеров № 10 и № 10\1, а дебетовые данные по этому счету - по данным журналов-ордеров № 1, № 2, № 8.

Следует установить соответствие показателей аналитического учета по оплате труда данным синтетического учета по счету расчетов с персоналом по оплате труда в Главной книге и по данным бухгалтерского баланса на одну и ту же дату. Для этого необходимо сверить сальдо по счету расчетов с персоналом по оплате труда на 1-е число месяца в Главной книге и в балансе с итоговыми суммами расчетно-платежных ведомостей.

При выявлении расхождений необходимо установить их причины. Основными причинами могут быть завуалирование расхода денежных средств путем исключения из фонда оплаты труда различных выплат и удержаний, неполное удержание авансов, повторное списание денежных документов с отнесением выплат по ним в дебет счета учета расчетов с персоналом по оплате труда, уменьшение дебиторской задолженности или увеличение кредиторской задолженности при переносе сальдо из одной расчетной ведомости в другую, запущенность учета.

Выявленные в ходе аудиторской проверки ошибки и отклонения фиксируются в рабочей документации аудитора с указанием нарушенных нормативных документов и определением количественного влияния на показатели отчетности.

11.5. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ

Наиболее распространенными ошибками и нарушениями в бухгалтерском учете расчетов с персоналом по оплате труда являются:

отсутствие или неправильное, а также несвоевременное ведение документов, подтверждающих законность и целесообразность выплат работникам;

ошибки при начислении выплат на основе среднего заработка (отпускных, по временной нетрудоспособности и др.);

неправильный расчет подоходного налога, необоснованное применение льгот;

неверный расчет различных доплат и выплат за работу в ночное время, сверхурочных и пр.

неправильная корреспонденция счетов по учету оплаты труда и других выплат.

ГЛАВА 12. АУДИТ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

12.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОБЪЕКТ ПРОВЕРКИ

Аудит основных средств осуществляется на базе следующих нормативных документов:

1. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете» от 30.08.1996 г.

2. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности» (новая редакция) (26.05.2000 г. N 78-II).

3. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан (нормы амортизации основных средств) с изменениями (по состоянию на 05.09.2002 г.). Утвержден Законом РУз N 396-I от 24.04.97 г.

4. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан с изменениями (по состоянию на 30.08.2002 г.). Введен в действие с 1 марта 1997 года Постановлением Олий Мажлиса Республики Узбекистан N 257-I от 29.08.96 г.

5. Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан от 5 февраля 1999 г. N 54 «Об утверждении Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов».

6. Приложение N 2 к Постановлению Кабинета Министров от 6 мая 1998 г. N 194 «Порядок отражения лизинговых операций в бухгалтерском учете и отчетности».

7. «Положение о порядке бухгалтерского учета и налогообложения недостач и излишков имущества, установленных при инвентаризации», зарегистрировано Министерством Юстиции Республики Узбекистан от 23 июля 2001 г. N 1054 и утверждено Министерством Финансов Республики Узбекистан и Государственным Налоговым Комитетом Республики Узбекистан от 20 июня 2001 г. N 56/2001-38.

8. «Положение о порядке списания с баланса основных средств», утверждено Приказом Министерства Финансов Республики Узбекистан от 28 февраля 2001 г. N 26.

9. «Положение о порядке проведения переоценки основных фондов по состоянию на 1 января 2001 года», утверждено Постановлением Министерства макроэкономики и статистики, Министерством Финансов и Государственным Налоговым Комитетом Республики Узбекистан N PA-01/8-6а, N 17-03/113A, N 2001-30, 2 февраля 2001 года.

10. Правила по заполнению форм финансовой отчетности. Приложение 7 к Приказу Министерства Финансов Республики Узбекистан от 7 февраля 2002 года, N 31.

11. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан N 1 «Учетная политика и финансовая отчетность», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан от 14 августа 1998 г. и утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан N 474, 26 июля 1998 г.

Комментарий к национальному стандарту бухгалтерского учета N 1 Республики Узбекистан «Учетная политика и финансовая отчетность».

12. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан N 5 «Основные средства», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 7 июля 2001 г. N 491-2, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 2 июля 2001 г. N 60.

13. Национальный стандарт Бухгалтерского Учета Республики Узбекистан НСБУ N 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 23 октября 2002 г. N 1181, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 9 сентября 2002 г. N 103.

14. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ N 19 «Организация и проведение инвентаризации», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 2 ноября 1999 г. N 833, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 19 октября 1999 г. N ЭГ/17-19-2075.

15. Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан (НСАД N 70) «Аудиторский отчет и аудиторское заключение о финансовой отчетности», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 10 марта 2001 г. N 1016, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 14 февраля 2001 г. N 20.

16. Национальный стандарт аудиторской деятельности Республики Узбекистан «Аудит в условиях компьютерной обработки данных (КОД)», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 23 сентября 1999 г. N 823, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 9 сентября 1999 г. N 76.

17. Инструкция «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество юридических лиц», зарегистрирована Министерством Юстиции Республики Узбекистан 11 марта 2002 года N 1107, утверждена Министерством Финансов Республики Узбекистан и Государственным Налоговым Комитетом Республики Узбекистан 22 января 2002 года N 25, 2002-13.

12.2. ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ПРОВЕРКИ И ЕЕ ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ

Источники информации, используемые при аудите основных средств, зависят от принятой предприятием учетной политики. Это выражается в выборе форм учета: журнально-ордерной, мемориально-ордерной, упрощенной, машинно-ориентированной, а также в перечне применяемых регистров, их построении, последовательности и способах записей в них. Но следует помнить, что при любой форме учета операции по основным средствам должны оформляться унифицированными межведомственными формами первичной учетной документации:

форма ОС-1 - акт (накладная) приемки-передачи основных средств;

форма ОС-3 - акт приёмки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов;

форма ОС-4 - акт на списание основных средств;

форма ОС-4а - акт на списание автотранспортных средств;

форма ОС-6 - инвентарная карточка учета основных средств и др.

Синтетический учет движения основных средств и их износа ведется в журналах-ордерах № 13, 10 и 10/1, а при использовании компьютерных информационных технологий - в машинограммах дебетовых и кредитовых оборотов по счетам «Счета учета основных средств», «Счета учета износа основных средств»; Главная книга; баланс (ф. № 1); «Отчет о финансовых результатах» (ф. № 2); «Отчет о движении основных средств» (ф.№ 3).

Основные направления аудита учета основных средств должны обеспечить:

- контроль наличия и сохранности основных средств;
- правильность отнесения предметов к основным средствам;
- правильность оценки основных средств в учете;
- правильность оформления и отражения в учете операций по поступлению и выбытию основных средств;
- правильность начисления и отражения в учете износа и ремонта основных средств;
- правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учете и отчетности.

В соответствии с основными задачами аудита основных средств можно выделить семь направлений проверки:

- 1) аудит наличия и сохранности основных средств;
- 2) аудит движения основных средств;
- 3) аудит правильности начисления износа;
- 4) проверка операций учета поступления основных средств;
- 5) проверка учета выбытия основных средств;
- 6) проверка обоснованности затрат на ремонт основных средств;
- 7) проверка правильности налогообложения по основным средствам.

12.3. ПЛАН И ПРОГРАММА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аудиторская проверка учета основных средств планируется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита экономического субъекта.

Общий план проверки основных средств должен учитывать направления аудита данных участков, названные выше.

Содержание общего плана и программы аудита приведены в табл. 12.1 и 12.2.

Таблица 12.1.

Общий план аудита основных средств

Проверяемая организация 000 «_____»

Период аудита с 01.01.01. по 31.12.01

Количество человеко-часов 280

Руководитель аудиторской группы Ахмедов З. Д.

Состав аудиторской группы Ахмедов З. Д., Ким А. А.

Планируемый аудиторский риск 4 %

Планируемый уровень существенности 1 %

№ п. работ (комплексы п. задач)	Планируемые виды работ	Период provе- dения	Исполнители	Примечания
1	Аудит наличия и сохранности основных средств	В течение отчетного года	Ахмедов З. Д. Ким А. А.	Согласно сводному общему плану аудита экономического субъекта
2	Аудит движения основных средств	«	Ахмедов З. Д.	
3	Аудит правильности начисления износа	«	Ким А. А.	
4	Проверка операций учета поступления и создания основных средств	«	Ахмедов З. Д.	
5	Проверка учета ремон- та основных средств	«	Ким А. А.	
6	Проверка учета выбы- тия основных средств	«	Ахмедов З. Д.	
7	Проверка правильности налогообложения по основным средствам	«	Ахмедов З. Д. Ким А. А.	

Руководитель аудиторской организации Фаттохов А. А.

Руководитель аудиторской группы Ахмедов З. Д.

Таблица 12.2.

Программа аудита основных средств

Проверяемая организация ООО «_____»

Период аудита с 01.01.0x. по 31.12.0x

Количество человеко-часов 280

Руководитель аудиторской группы Ахмедов З. Д.

Состав аудиторской группы Ахмедов З. Д., Ким А. А.

Планируемый аудиторский риск 4 %

Планируемый уровень существенности 1 %

№ п/п	Перечень аудиторских мероприятий (процедур)	Период прове- дения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
1	2	3	4	5
	Аудит наличия и сохранности основных средств	В течение года	Ахмедов З. Д. Ким А. А.	
1.1	Проверка создания комиссий по приемке основных средств	Ежеквар- тально	Ахмедов З. Д.	Приказы, распоряжения
1.2	Проверка оформления договоров купли-продажи основных средств	Ежеквар- тально	Ким А. А.	Договоры, соглашения
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Ежеквар- тально	Ахмедов З. Д.	Протоколы, соглашения, приказы
1.4	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приемки- передачи основных средств	Ежеквар- тально	Ким А. А.	Акты приемки- передачи инвентарные карточки, журналы регистрации
1.5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов	Ежеквар- тально	Ахмедов З. Д.	Проектно- сметная документация, приказы, акты инвентаризации
1.6	Оценка организации синтети- ческого и аналитического учета основных средств в бухгалтерии предприятия и по материально-ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств	Ежеквар- тально	Ким А. А.	Первичные документы, учетные регистры, учетная политика

1	2	3	4	5
1.7	Проверка и оценка действующего на предприятии порядка учета затрат на ремонт основных средств	Ежеквартально	Ахмедов З. Д.	Учетная политика, приказы, сметы, отчеты
1.8	Проверка результатов произведенной переоценки основных средств	По мере совершения операций	Ким А. А.	Приказы, акты, инвентаризационные документы, учетные регистры
1.9	Проверка результатов последней инвентаризации основных средств	В течение года	Ахмедов З. Д.	Инвентаризационные документы, первичные документы, учетные регистры
1.10	Ознакомление с порядком ведения картотеки основных средств и инвентарных списков по конкретным материально-ответственным лицам бухгалтерией предприятия	Ежеквартально	Ким А. А.	Картотека, инвентаризационные документы, приказы, договоры о материальной ответственности
1.11	Проверка обеспеченности бухгалтерии предприятия действующими нормативными документами	Ежеквартально	Ахмедов З. Д.	Приказы, распоряжения
1.12	Проверка отражения в отчетности наличия основных средств	Ежеквартально	Ким А. А.	Формы отчетности
2	Аудит движения основных средств	В течение года	Ахмедов З. Д. Ким А. А.	
2.1	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете взносов в уставный капитал	Ежеквартально	Ахмедов З. Д.	Приказы, акты приемки, регистры бухгалтерского учета
2.2	Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал основных средств	Ежеквартально	Ким А. А.	Методики оценки, протоколы собраний учредителей

1	2	3	4	5
2.3	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал основных средств	Ежеквартально	Ахмедов З. Д.	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учета, баланс
2.4	Проверка фактического выбытия основных средств в результате расчетов с учредителями	Ежеквартально	Ким А. А.	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учета, акты, баланс
2.5	Проверка отражения в отчетности движения основных средств	Ежеквартально	Ким А. А.	Формы отчетности
3	Аудит правильности начисления износа	В течение года	Ахмедов З. Д. Ким А. А.	
3.1	Проверка правильности ежемесячного начисления износа по основным средствам	Помесячно	Ахмедов З. Д.	Справки, регистры бухгалтерского учета, баланс
3.2	Проверка объектов ОС, по которым не начисляется амортизация	Помесячно	Ким А. А.	Справки, расчеты, регистры бухгалтерского учета, документы
3.3	Проверка объектов ОС, по которым начисляется ускоренная амортизация	Помесячно	Ахмедов З. Д.	Расчеты, справки, регистры бухгалтерского учета, сметы
3.4	Проверка документов по начисленной амортизации ОС, которые вносятся в качестве вклада в уставный капитал	По мере внесения в уставный капитал	Ким А. А.	Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров

1	2	3	4	5
3.5	Проверка срока, с которого начинается и заканчивается начисление амортизации ОС	Помесячно	Ахмедов З. Д.	Протоколы, справки, расчеты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учета, данные о движении денежных средств
3.6	Проверка отражения в отчетности начисленной амортизации основных средств	Ежеквартально	Ким А. А.	Формы отчетности

Руководитель аудиторской организации Фаттохов А. А.

Руководитель аудиторской группы Ахмедов З. Д.

12.4. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ ПО НАЛИЧИЮ И СОХРАННОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Аудитору необходимо проверить:

- создана ли на предприятии комиссия по приемке основных средств (ОС) и оформлению результатов приемки;
- оформлены ли договоры купли - продажи ОС;
- оформлены ли протоколы договорной цены;
- правильно ли указана первоначальная стоимость в актах приемки - передачи ОС;
- правильно ли отражена первоначальная стоимость после достройки и дооборудования объектов, реконструкции или частичной ликвидации объектов.

По данным проверки состояния контроля и учета объектов основных средств аудитор сможет сделать вывод об эффективности контроля.

Важное условие обеспечения сохранности основных средств - качественное проведение их инвентаризации. Поэтому в процессе контроля нужно проверить полноту и своевременность проведения инвентаризации, правильность отражения ее результатов в бухгалтерском учете. Аудитору это необходимо для того, чтобы убедиться, насколько можно доверять результатам проведенной инвентаризации на предприятии, чтобы уменьшить аудиторский риск.

Нормативными документами устанавливается периодичность проведения инвентаризации основных средств не менее одного раза в год перед составлением годовых отчетов и балансов, но не ранее 1 ноября отчетного года.

До начала инвентаризации проверяется полнота записей в инвентарных книгах и описях, а также технических паспортах и другой технической документации, как собственных так и арендованных основных средств. Если обнаружены расхождения между данными технической документации и регистров бухгалтерского учета, то в них вносятся соответствующие исправления и уточнения. В процессе инвентаризации ОС комиссия осматривает объекты в натуре и заносит в инвентарные описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера, основные технические и эксплуатационные характеристики.

В случае выявления объектов, не числящихся на учете или по которым в учетных регистрах приведена не соответствующая им характеристика, комиссия восполняет недостающие сведения и технические показатели. Одновременно устанавливается время сооружения или приобретения таких объектов, источники финансирования затрат, потребность в их возведении, определяет лиц, ответственных за нарушение финансовой дисциплины.

Документы, отражающие незаконное возведение или приобретение ОС выявляются аудитом. Если аудит проводится по сигналу о незаконной реализации или хищения ОС, то он начинается с внезапной ревизии. При этом аудитор проверяет наличие и состояние инвентарных карточек или инвентарной книги, сопоставимость данных синтетического и аналитического учета. Данные инвентарных карточек сопоставляются с данными инвентарной описи, общая сумма инвентарной описи сопоставляется с данными счетов группы 0100, которые в свою очередь - с данными баланса.

Во время сопоставления выявляются недостачи или излишки ОС, их причины и виновники, а также влияние этих факторов на другие показатели (недоначисление или перечисление износа ОС и налога на имущество), аудитор разрабатывает меры по устранению этих недостатков. Методом выборочной проверки аудитор определяет наличие основных средств на местах.

При обнаружении недостатков аудитор требует у материально-ответственных лиц письменных объяснений и покрытия недостач. Эти недостачи должны быть покрыты во время проведения аудиторской проверки.

Проверяя условия сохранности основных фондов аудитор определяет прикреплённость их к материально-ответственным лицам, составлены ли в письменной форме договора материальной ответственности.

Арендованные средства отражаются в инвентаризационных списках раздельно по каждому арендодателю, где кроме установленных сведений, дополнительно указываются наименование арендодателя и срок аренды.

При аудите по движению основных средств проверяется правильность оформления первичной документации по учету поступления объектов основных средств, а также записи в технических паспортах машин и оборудования. Прежде всего, устанавливается компетентность комиссии, составившей акт приемки-передачи ОС. В ее состав должны входить и другие специалисты, знающие инвентарные объекты. Основные средства приходуются на основании актов приемки-передачи типовой формы, которые составляются на каждый инвентарный объект отдельно. В обязанности аудитора входит проверка заполнения всех реквизитов в приходных документах и характеристики инвентарного объекта (год сооружения, заводской номер, мощность), его комплектности и исправности. В случаях поступления на предприятие инвентарных объектов, бывших в эксплуатации, аудитор проверяет правильность определения их износа в соответствии с их техническими паспортами, а в необходимых случаях и путем фактического осмотра.

Объекты основных средств, сданные в аренду, числятся на балансе арендодателя, а у арендатора учитываются на забалансовом счете по первоначальной стоимости, указанной в договоре аренды. В качестве регистра аналитического учета принятых в аренду объектов используется копия инвентарной карточки, приобщенная к акту приемки - передачи арендованных объектов. Аудитор проверяет, как этот порядок соблюдается, а также каким образом обеспечивается исправность и эксплуатация основных средств.

При поступлении нового оборудования за счет капиталовложений аудитор проверяет экономическую целесообразность данной операции и отражения ее на счетах по учету капитальных вложений, «оборудования к установке», на счетах для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками, резервов предстоящих расходов и платежей. Также аудитор выявляет наличие титульных списков и проектно-сметной документации. Выявив недостатки, он выясняет причины и виновников, определяет меры по их устранению.

В процессе аудита особое внимание уделяется контролю списания с баланса предприятия морально устаревших, изношенных и непригодных для дальнейшего использования оборудования, транспортных средств, инвентаря инструментов, когда восстановление их невозможно или экономически нецелесообразно.

Проверяется обоснованность списания с баланса объектов основных средств. При этом аудитор устанавливает, соблюдены ли инструкции о порядке списания пришедших в негодность основных средств. Прежде всего, определяется компетентность постоянно действующей комиссии по списанию основных средств. Выявляется, включены ли в комиссию специалисты технических служб, главный бухгалтер, руководители подразделений предприятия и общественных организаций, возглавляет ли комиссию заместитель руководителя предприятия. При проверке списания автомобилей, подъёмников, устанавливается, принимают ли участие в работе комиссии работники соответствующих контрольных инспекций (ГАИ, технический надзор и др.).

Если инвентарный объект использовался меньше амортизационного срока эксплуатации, каждый случай преждевременного выбытия проверяется отдельно. При этом устанавливаются лица, ответственные за допущенный ущерб и какие меры принял руководство предприятия по возмещению причиненного ущерба и недопущению его в дальнейшей деятельности.

Проверяя убытки от списания (ликвидацией) не полностью амортизованных ОС аудитор устанавливает, относятся ли они на результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Контролируя списание (ликвидацию) объектов ОС, аудитор проверяет соблюдение порядка отражения на счетах операций по разборке, демонтажу и ликвидации, а также оприходования материалов от ликвидации. Непригодные к использованию материалы приходуются как лом, дрова или утильсырьё по цене возможной реализации.

Проверяя состояние учета основных средств, нужно убедиться в правильности организации аналитического учета.

В целях более глубокого ознакомления с контролем и учетом основных средств аудитор требует от предприятия составить детальный список всех основных средств, которыми владело предприятие на дату составления отчета, с разбивкой их по типам. К этому списку должны быть приложены сведения о снижении или переоценке стоимости объектов основных средств, сведения об основных средствах, арендованных предприятием у других предприятий, организаций.

Основные средства отражаются в учете не систематически, а по мере совершения операций, что влияет на правильность начисления амортизации и включения ее в издержки обращения и производства.

Накопленные амортизационные отчисления подсчитываются по состоянию на отчетную дату. Несмотря на то, что список основных средств содержит обширную информацию о наличии основных средств, их движении в течение года, аудитору необходимо получить и документы, отражающие поступление, выбытие, перемещение основных средств. По данным документов и бухгалтерских записей в них можно убедиться, что все операции по движению основных средств были правильно отражены на счетах для учета основных средств.

Подтверждение данных о хозяйственных операциях по учету основных средств является расширенной процедурой, так как основная часть данных содержится во внешних и внутренних документах.

Привлечение таких документов, как счета-фактуры, контракты, соглашения об аренде, страховые полисы, отметки, акты налоговой инспекции позволит аудитору получить убедительную информацию об аудируемом объекте. Если аудиторам необходимы более убедительные данные, чем те, которые можно извлечь из регистров учета, то они должны, ознакомиться с письмами, адресованными арендодателям, страховыми компаниями и государственным учреждениям.

Документальное подтверждение хозяйственных операций по основным средствам - это процесс выбора статьи счета и прослеживания в обратном порядке, т.е. поиск исходных документов, подтверждающих правильность учетной записи. По основным средствам аудиторы могут сделать выборку, чтобы установить факт поступления, выбытия основных средств, а также выявить статьи затрат на ремонт, по которым были израсходованы значительные средства. Можно использовать также метод случайной выборки. Таким образом, можно выбрать отраженные в учете налоги и расходы по страхованию основных средств.

В процессе аудита основных средств широко применяют приемы пересчета, которые необходимо осуществлять при проверке начисления износа и оценок выбытия и списания основных средств. Накопленный износ существует как арифметическая величина, поэтому определение ее реальности возможно только путем пересчета.

В ходе проверки основных фондов следует установить:

- эффективность использования основных средств, каков уровень фондоотдачи (этот показатель исследуется за ряд лет); разработан и осуществлен ли комплекс мер, направленных на повышение фондоотдачи (увеличение коэффициента сменности, сокращение простоев и т.д.). Как используются транспортные средства (арендуемые и собственные) и как организован учет их работы, какова их загрузка, допускаются ли простои, или использование транспортных средств в личных целях; причины недозагрузки, простоев;

- наличие неиспользуемого оборудования, его качественное состояние, условия хранения; принятые меры к реализации излишнего и ненужного имущества (устанавливаются причины образования такого имущества);
- соответствие фактического наличия и движения основных средств данным бухгалтерского учета; реальность числящихся на балансе основных фондов проверяется путем сопоставления учетных данных с данными последней инвентаризации, проведенной на предприятии; кроме того, аудитор проводит контрольную инвентаризацию основных средств на отдельных производственных участках;
- соблюдение порядка учета основных фондов, предусмотренного стандартами бухгалтерского учета основных средств (фондов);
- своевременно ли оформлены соответствующими документами и приняты материально ответственными лицами основные фонды, поступившие на предприятие; полностью ли они оприходованы в бухгалтерском учете;
- своевременно ли оформляется ввод основных фондов в эксплуатацию;
- соблюдаются ли действующий порядок ликвидации пришедших в негодность основных фондов, правильно ли оформлено списание, соответствуют ли данные, приведенные в этих актах (о сроках эксплуатации, балансовой стоимости, сумме износа и т.д.) данным учета; полностью ли оприходованы полученные от ликвидации основных средств материальные ценности (запасные части, материалы, лом, утиль);
- не допускаются ли бесхозяйственность и нарушения в использовании основных средств; имеются ли случаи предоставления работникам аудируемого предприятия в личное пользование хозяйственного инвентаря и другого имущества, приобретенного для производственных целей; при наличии таких фактов следует также установить, взималось ли с этих лиц за пользование имуществом;
- правильно ли используются средства, выделяемые на ремонтный фонд зданий и сооружений; не производится ли под видом их капитального ремонта новое строительство или реконструкция, которые должны выполняться за счет капитальных вложений;
- соблюдаются ли порядок применения установленных единых норм начисления износа (амortизации) на основные средства.

В ходе проверки проверяется своевременность проведения инвентаризации основных средств, правильность оформления результатов инвентаризации, соблюдение сроков рассмотрения ее результатов.

12.5. АУДИТ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Пути поступления основных средств на предприятие:

- приобретение за плату у поставщиков;
- безвозмездное поступление;
- в качестве учредительских взносов в уставный капитал;
- в порядке выкупа арендованных основных средств;
- возврат имущества (основных средств) по договору о совместной деятельности.

Поступление основных средств оформляется актом (накладной) приемки - передачи (внутреннего перемещения) основных средств (ф. ОС-1) с приложением к нему технической документации на данный объект.

Причины выбытия основных средств на предприятии:

- ликвидация объекта в силу ветхости и износа, а также в силу форс-мажорных обстоятельств;
- ликвидация в связи с переоборудованием, модернизацией;
- передача ОС другим организациям.

Для определения непригодности основных средств на предприятии создается специальная комиссия. Ликвидацию объектов комиссия оформляет актом на списание основных средств (ф. ОС-3). Акт утверждается руководителем предприятия, а бухгалтер проставляет в карточке дату выбытия объекта и номер акта.

В местах использования основных средств (в цехах и отделах предприятия) ведутся инвентарные списки основных средств ОС-9, в которых даются краткие сведения об объектах основных средств, находящихся в эксплуатации.

Инвентарные карточки на поступившие, выбывшие и перемещенные внутри предприятия основные средства после соответствующих записей до конца месяца не раскладывают, а хранят отдельно. Это необходимо, так как на их основе ежемесячно составляется расчет износа (амortизации) основных средств, кроме того, по окончании месяца карточки с записями за данный месяц группируют по классификационным видам основных средств, суммируют обороты по поступлению и выбытию по каждому виду и записывают карточку учета движения основных средств.

Необходимо проверять правильность оценки основных средств, поскольку неправильная оценка может не только исказить общую картину, но и вызвать:

- неточное исчисление износа (амортизации);
- искажение сумм исчисляемых налогов;
- неправильное отражение величины основных средств в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

При аудиторской проверке операций по движению основных средств необходимо обратить внимание на следующие моменты:

- при передаче основных средств в качестве взноса в уставный капитал должен быть приведен их перечень с указанием первоначальной стоимости, износа и цены соглашения при передаче. К перечню должны быть подложены вторые экземпляры актов приема-передачи, заверенные печатью передающей стороны, и вся техническая документация на передаваемые объекты;
- при приобретении основных средств должен быть оформлен договор купли-продажи с указанием первоначальной стоимости, износа и цены приобретения;
- при приобретении объектов основных средств в комплекте (например, мебель для офиса) в инвентарную карточку должна быть вписана расшифровка-перечень отдельных предметов, входящих в комплект;
- при приобретении объектов основных средств за иностранную валюту первоначальная стоимость объекта должна учитываться по пересчитанному курсу в суммах на момент приобретения;
- объекты капитального строительства, находящиеся во временной эксплуатации, до ввода их в постоянную эксплуатацию не включаются в состав основных средств, а учитываются как незавершенные капиталовложения;
- объекты основных средств, принятых в эксплуатацию на условиях текущей аренды, учитываются на забалансовом счете 001;
- при продаже основных средств должна быть установлена рыночная стоимость;
- при безвозмездной передаче основные средства подлежат обложению НДС у передающей стороны за исключением безвозмездной передачи основных средств, зачисленных ранее в основные средства с НДС (для непроизводственной сферы);

- для определения непригодности основных средств, невозможности или неэффективности проведения их восстановительного ремонта, а также для оформления необходимой документации по списанию на предприятии приказом руководителя должна быть создана постоянно действующая комиссия;
- если оборудование списывают в связи со строительством новых, расширением, реконструкцией и техническим перевооружением действующих предприятий, то перечень этого оборудования должен быть указан в плане расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий;
- все детали, узлы и агрегаты от разборки и демонтажа оборудования, пригодные для дальнейшего использования, должны быть оприходованы на склад, и эта операция отражается соответствующей записью в бухгалтерском учете.

12.6. КОНТРОЛЬ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ ИЗНОСА ОСНОВНЫХ ФОНДОВ

Износ (амортизация) – это постепенное перенесение стоимости основных фондов на произведенную продукцию (работы, услуги) в виде износа за отчетный период. Задачей аудитора является контроль соблюдения утвержденных норм амортизации. При ежемесячном начислении износа по объектам основных фондов завышение или занижение норм амортизации приводит к искажению себестоимости продукции (работ, услуг), а, следовательно, и величины полученной прибыли и платежей в бюджет.

Нормы амортизационных отчислений определяются в процентном отношении к первоначальной балансовой стоимости каждого инвентарного объекта. Месячный процент амортизационных отчислений устанавливается в размере 1/12 годовой нормы.

Для повышения заинтересованности предприятий и организаций в обновлении основных фондов путем ускоренной амортизации их активной части (машин, оборудования, транспортных средств), т.е. полное перенесение балансовой стоимости этих фондов на издержки производства и обращения в более короткие сроки, чем это предусмотрено в нормах амортизационных отчислений, разрешается повысить нормы амортизации.

При проверке начисления износа аудитор выявляет также начисленный износ по основным фондам, прослужившим нормативный срок и освобожденным от начисления износа.

Выборочно аудитор проверяет ведомость начисления износа. Для этого он выбирает из Главной книги по счетам учета износа основных средств месяц, в котором имеются наибольшие отклонения в сумме начисленного износа. Аудитор проверяет ее обоснованность. Если выявлены факты неправильности определения износа, то определяются виновники и причины, а также влияние этих факторов на затраты и прибыль.

Если на предприятии используется ускоренная амортизация, то аудитор выявляет правильность ее начисления и применения, т.к. ускоренный износ можно применять только для активной части основных фондов, при этом норма не может быть увеличена более чем в 2 раза.

По основным средствам, сданным в аренду, амортизация начисляется арендодателем.

Начисленная сумма амортизации основных фондов показывает размер их износа в процессе эксплуатации, поэтому в бухгалтерии делается одновременно запись на увеличение износа основных фондов и соответственно расходов предприятия.

В ходе аудита необходимо установить, все ли объекты основных средств приняты в расчет при начислении амортизации; начисляется ли износ с учетом движения основных средств, правильно ли применяются нормы амортизации.

Износ начисляется по всем видам основных средств, за исключением находящихся на консервации земельных и природных ресурсов, объектов жилищного фонда и внешнего благоустройства, библиотечного фонда, музеиных и художественных ценностей, продуктивных животных, числящихся на балансе предприятия.

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

Амортизационные отчисления по объекту основных средств прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания его с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по основным средствам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

С 1 января 1999 г. в соответствии с Национальным стандартом бухгалтерского учета Республики Узбекистан (НСБУ N 5) «Основные средства», утвержденным Министерством Финансов Республики Узбекистан от 23.09.98 г., изменен порядок начисления амортизации.

До введения в действие стандарта существовал только один способ - прямолинейный. С 1 января 1999 г. введены дополнительно следующие варианты начисления амортизации:

- 1) метод равномерного (прямолинейного) начисления амортизации;
- 2) метод начисления амортизации пропорционально объему продукции выполненных работ (производственный);
- 3) методы ускоренного списания:
 - а) метод уменьшающегося остатка;
 - б) метод списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования).

Амортизуемая стоимость систематически распределяется в виде амортизационных отчислений на расходы субъекта в течение всего срока полезной или нормативной службы.

Метод равномерного (прямолинейного) начисления амортизации заключается в том, что износ (амортизация) начисляется равномерно, равными долями, исходя из стоимости основных средств в течение срока полезного их использования.

Производственный метод начисления амортизации - данный метод основан на учете выработки основного средства в каждом конкретном году.

Для расчета ежегодной величины износа по данному методу, необходимо знать общую оценочную суммарную выработку за весь срок полезного использования и выработку в данном конкретном году. В качестве выработки могут выступать количество производимых единиц продукции, количество проработанных часов и т.п.

При интенсивном использовании основных средств, а также при большом влиянии научно-технического прогресса, износ основных средств выражается путем ускоренной амортизации, которая рассчитывается следующими методами: метод уменьшающегося остатка с удвоенной нормой амортизации и метод суммы лет (кумулятивный метод).

Метод уменьшающегося остатка означает уменьшение амортизуемой суммы в течение полезного срока службы актива. Суть данного метода состоит в том, что норма износа из метода равномерного (прямолинейного) начисления применяется (умножается) к остаточной стоимости основного средства.

Метод суммы лет (кумулятивный метод) - суть данного метода состоит в том, что норма амортизации в каждом году определяется как доля в амортизуемой стоимости, остающаяся до конца срока амортизации.

Доля определяется делением количества полных лет, оставшихся до окончания амортизационных отчислений, на сумму порядковых чисел лет, составляющих срок амортизации.

К различным видам основных средств допускается применение различных методов начисления амортизации. При этом к одному виду основных средств следует применять только один метод.

Выбранный метод начисления амортизации должен определяться учетной политикой и применяться последовательно от одного отчетного периода к другому и не изменяться в течение года.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере 1/12 годовой суммы.

Важно установить правильность отнесения основных средств к соответствующей группе амортизационных отчислений.

Для проверки правильности отнесения износа по счетам затрат или других источников следует установить, к какому виду относятся основные средства: производственного или непроизводственного назначения.

Проводя проверку начисления амортизации, аудитор должен обратить особое внимание на начисление амортизации по основным средствам, относящимся, например, к социально-культурным объектам, не включается ли она в себестоимость продукции.

В связи с тем, что в настоящее время многие предприятия простояивают или работают менее чем в две смены, основные средства находятся в резерве или законсервированы. Важным элементом проверки является равномерность приостановки начисления амортизации или применение понижающих коэффициентов к действующим нормам (при этом необходимо помнить, что большинство норм начисления амортизации установлено исходя из двухсменной работы оборудования).

Важно проверить, не продолжается ли начисление амортизации по основным средствам, уже имеющим полный износ.

Необходимо проверить, не допускаются ли ошибки и в определении норм амортизации, особенно по тем объектам основных средств, в документах которых не указаны шифры.

Согласно Налоговому Кодексу износ начисляется по следующим нормам:

1.Легковые автомобили, такси, автотракторная техника для использования на дорогах, специальные инструменты, инвентарь и принадлежности. Компьютеры, периферийные устройства и оборудование по обработке данных –20 %;

2. Грузовые автомобили, автобусы, специальные автомобили и автоприцепы; машины и оборудование для всех отраслей промышленности, литейного производства; кузнечно-прессовое оборудование; строительное оборудование; сельскохозяйственные машины и оборудование; мебель для офиса – 15 %;

3. Железнодорожные, морские, речные и воздушные транспортные средства; силовые машины и оборудование; теплотехническое оборудование, турбинное оборудование, электродвигатели и дизель-генераторы; устройства электропередачи и связи; трубопроводы – 8 %;

4. Здания, сооружения и строения – 5 %;

5. Амортизуемые активы, не включенные в другие группы - 10 %.

При контроле начисления износа необходимо учесть, что некоторым предприятиям разрешено применять метод ускоренной амортизации активной части производственных фондов (например, малым и др.). Ускоренная амортизация применяется и оформляется предприятием как элемент учетной политики.

При обнаружении аудитором ошибок необходимо довести до сведения клиента, предложить их исправить и внести соответствующие исправления в регистры и отчетные формы.

По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной или недоналичленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на стоимость продукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновных в этом лиц, предлагают меры к недопущению подобных недостатков в будущем.

12.7. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ. ВОПРОСНИК ПО ПРОВЕРКЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

К наиболее характерным ошибкам по учету основных средств можно отнести следующие:

1) в учетной политике предприятия указано, что аналитический учет основных средств должен вестись в инвентарных карточках (форма ОС-6). Однако на предприятии этого не делают, считая ведение таких карточек излишним, при этом ссылаются на имеющиеся в бухгалтерии копии инвентарных списков, а на тех предприятиях, где эти карточки ведут, не всегда соблюдают требование полноты занесения реквизитов;

2) материальная ответственность организуется лишь в отношении собственных средств, учитываемых на счетах учета основных средств;

3) несоответствие информации о наличии основных средств по данным Главной книги информации об их остатках по данным инвентарных карточек нередко влечет за собой неправильное начисление амортизации;

4) оприходование основных средств не по цене их приобретения;

5) в состав первоначальной стоимости включают затраты по оплате процентов по заемным средствам;

6) при покупке основных средств у физических лиц не всегда удерживается подоходный налог;

7) начисление износа основных средств производится один раз в квартал;

8) предприятие продолжает начислять износ по объектам с истекшим сроком нормативной эксплуатации;

9) неправомерное ускоренное начисление износа основных средств;

10) списание 50 % балансовой стоимости в первый месяц или первый квартал после ввода в эксплуатацию основных средств, а не равномерное в течение года.

Таблица 12.3.

Вопросник по проверке учета основных средств

№ п. п.	Вопросы для проверки 2	Источники аудита 3	Результаты проверки		Примечание 5
			Да	Нет	
1	Имеются ли на предприятии основные средства: а) собственные б) арендованные	1. Бухгалтерский баланс (форма № 1)			
2	Имеющиеся на предприятии основные средства находятся: а) в эксплуатации б) в реконструкции в) в резерве	1. Титульный список, 2. Проектно-сметная документация, 3. Инвентарные карточки (форма ОС-6), 4. Данные счетов группы 0100 и 0820.			

1	2	3	4	5	6
3	<p>Проверка поступления основных средств и правильности отражения в бухгалтерском учете:</p> <p>а) капиталовложений: - капитальное строительство, - приобретение за плату у других предприятий или лиц</p> <p>б) безвозмездное получение</p> <p>в) внесение учредителями в счет вкладов в уставный капитал</p> <p>г) получение по договору финансируемого лизинга</p>	<p>1. Договоры купли-продажи;</p> <p>2. Учредительный договор;</p> <p>3. Письма, протоколы;</p> <p>4. Данные счетов группы 0100, 0300, 0820</p> <p>5. Проектно-сметная документация на капитальное строительство;</p> <p>6. Договор лизинга и пр.</p>			
4	<p>Применяемый метод начисления износов:</p> <p>а) прямолинейный; б) производственный; в) кумулятивный; г) уменьшающегося остатка</p>	1. Учетная политика предприятия			
5	<p>Правильно ли применены ставки износа по видам основных средств</p>	<p>1. Налоговый кодекс;</p> <p>2. Инвентарные карточки;</p> <p>3. Ведомость расчета износа основных средств</p>			
6	<p>Отражены ли в инвентарных карточках даты окончания срока начисления износа</p>	1. Инвентарные карточки			
7	<p>Своевременно ли прекращается начисление износа</p>	<p>1. Инвентарные карточки;</p> <p>2. Ведомость расчета износа основных средств</p>			
8	<p>Правильно ли отражена в бухгалтерском учете реконструкция основных средств</p>	<p>1. Проектно-сметная документация,</p> <p>2. Титульный список;</p> <p>3. Договор на подрядные работы;</p> <p>4. Ведомость дефектов;</p> <p>5. Наряд-заказы</p>			

1	2	3	4	5	6
9	Правилен ли учет арендованных основных средств	1. Договор аренды; 2. Данные журналов-ордеров			
10	Правильно ли отражено в бухгалтерском учете выбытия основных средств: а) ликвидация; б) реализация в) вклад в уставный капитал г) безвозмездная передача д) передача по договору финансируемого лизинга е) передача по договору оперативного лизинга	1. Протоколы, письма; 2. Учредительный договор; 3. Договор купли-продажи; 4. Договор аренды; 5. Акт о ликвидации основных средств (формы ОС-3, ОС-4)			
11	Своевременно и правильно ли проведена инвентаризация основных средств	1. Приказ; 2. Акт инвентаризации; 3. Инвентаризационная и сличительная ведомости; 4. Протоколы заседания инвентаризационной комиссии			
12	Правильно ли отражены в бухгалтерском учете результаты инвентаризации	1. Сличительная ведомость; 2. Объяснительные записки и обязательства материально-ответственных лиц; 3. Первичные документы и учетные регистры			
13	Существуют ли на предприятии основные средства, переданные по договору лизинга: а) оперативный б) финансируемый	1. Договор о лизинге			
14	Была ли на предприятии проведена переоценка основных средств по состоянию на: а) 01.04.1992 б) 01.04.1993 в) 01.01.1995 г) 01.01.2001 и далее ежегодно	1. Постановление правительства Республики Узбекистан 2. Расчеты переоценок			

1	2	3	4	5	6
15	Соответствие данных баланса с данными аналитического учета	1. Инвентарные карточки с инвентарными описями по материально-ответственным лицам; 2. Инвентарные описи по материально-ответственным лицам с инвентарными описями в целом по предприятию; 3. Инвентарные описи по предприятию с сальдо счетов основных средств по Главной книге; 4. Сальдо счетов основных средств по Главной книге с балансом (форма № 1)			
16	Имеются ли на предприятии непогашенные обязательства по приобретению основных средств	1. Данные журналов-ордеров; 2. Бухгалтерский баланс (форма № 1)			
17	Своевременно и полно ли включена первоначальная стоимость основных средств в расчет налога на имущество	1. Бухгалтерский баланс (форма № 1)			
18	Коэффициент износа это отношение суммы износа основных фондов к первоначальной стоимости основных фондов на соответствующую дату	1. Бухгалтерский баланс (форма № 1)			
19	Коэффициент годности это отношение остаточной стоимости основных фондов к первоначальной стоимости основных фондов	1. Бухгалтерский баланс (форма № 1)			
20	Рентабельность основных средств это отношение прибыли к среднегодовой стоимости основных средств	1. Бухгалтерский баланс (форма № 1) 2. Отчет о финансовых результатах (форма № 2) 3. Отчет о движении основных средств (форма № 3)			

ГЛАВА 13. АУДИТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

13.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы – это объекты имущества, не имеющие материально-вещественного содержания, которые контролируются хозяйствующим субъектом для использования в хозяйственной деятельности либо для управления, а также предназначенные для использования длительное время. Порядок учета нематериальных активов регламентирован НСБУ № 7 «Нематериальные активы», зарегистрированным Министерством Юстиции Республики Узбекистан 20 сентября 1998 года № 506. Обычными примерами нематериальных активов являются патенты, лицензии, права пользования природными ресурсами, интеллектуальной собственностью, торговыми марками, знаками обслуживания, компьютерное программное обеспечение, организационные расходы при создании нового предприятия, ноу-хау, гудвилл и другие.

Целью аудита нематериальных активов является проверка правильности их учета и отчетности, а также начисление амортизации по ним.

Задачами аудита нематериальных активов являются:

- изучение состава и структуры нематериальных активов по данным первичных документов и учетных регистров, порядка их эксплуатации;
- подтверждение права собственности на объекты нематериальных активов;
- установление правильности отражения в учете операций с нематериальными активами;
- подтверждение достоверности начисления и отражения в учете амортизации по нематериальным активам;
- оценка качества инвентаризации нематериальных активов.

Основными законодательными и нормативными документами, регулирующими ведение бухгалтерского учета и аудита операций с нематериальными активами, являются:

Гражданский Кодекс Республики Узбекистан, с изменениями (по состоянию на 30.08.2002 г.), 29 августа 1996 г.

Налоговый Кодекс Республики Узбекистан с изменениями (по состоянию на 05.09.2002 г.), 24 апреля 1997 г.

Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», 30 августа 1996 г.

Национальный стандарт бухгалтерского учета РУз (НСБУ) № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция к его применению»

Национальный стандарт бухгалтерского учета № 7 «Нематериальные активы», утвержденный Мин. Юстиции РУз 20 сентября 1998 г. № 506.

Другие НСБУ Республики Узбекистан.

Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов. Утверждено Каб. Министров РУз 5 февраля 1999 г. № 54.

Инструкции по исчислению и уплате в бюджет общегосударственных налогов.

Инструкции по начислению и уплате в бюджет местных налогов и сборов.

Национальные стандарты аудиторской деятельности РУз.

Первичные документы по учету нематериальных активов.

Источниками информации об операциях с нематериальными активами являются: договоры купли-продажи (создания) объектов нематериальных активов, авторские договоры, акты приемки-передачи объектов нематериальных активов, свидетельства на право пользования, лицензии, протоколы о внесении объектов нематериальных активов в уставный капитал и согласование их стоимости, карточки учета нематериальных активов, описи инвентарных карточек, инвентарные книги, акты приемки-передачи, акты списания, протоколы собраний учредителей, разработочные таблицы по расчету амортизационных отчислений, учетные регистры (журналы-ордера, ведомости, машинограммы и т.д.) по счетам 0410-0490, 0510-0590, 9220, 6010, 4890 и др., Главная книга и др.

Регистры синтетического и аналитического учета по учету нематериальных активов.

Бухгалтерская отчетность.

13.2. ПРОВЕРКА СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Аудитор производит сплошное изучение системы учета нематериальных активов. Для получения предварительной информации о состоянии внутреннего контроля операций связанных с нематериальными активами он проводит тестирование. Пример тестов приведен в нижеследующей таблице.

Таблица 13.1.

Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета нематериальных активов

№ п. п.	Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результат проверки)	Сим- вол	Выводы и решения аудитора
1	2	3	4	5
A. Внутренний контроль				
1.	Правильно ли оформлены и имеются ли в наличии все договоры по нематериальным активам?	Все договоры оформлены правильно и имеются в наличии, но не подписаны юристом	K ₃	Контроль удовлетворительный, выяснить причины
2.	Определен ли круг лиц, ответственных за использование и сохранность нематериальных активов?	Имеется приказ руководителя	K ₄	Приказ отвечает установленным требованиям
3.	Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность нематериальных активов?	Применяются пароли, ключи доступа по используемому программному обеспечению	K ₃	Уточнить порядок использования патентов, товарных знаков и других
4.	Своевременно и правильно ли проводится инвентаризация нематериальных активов?	Проводится только в конце года инвентаризационной комиссией, назначенной приказом руководителя	K ₂	Необходимо провести сплошную инвентаризацию, контроль неудовлетворительный
5.	Каков порядок санкционирования операций по движению нематериальных активов?	Имеются факты несанкционированного выбытия отдельных объектов нематериальных активов	K ₁	Ослаблен внутренний контроль. Риск контроля высокий
6.	Проверяется ли полнота и своевременность оприходования и ввода в эксплуатацию нематериальных активов?	Осуществляется постоянный сплошной контроль	K ₄	Риск контроля низкий

1	2	3	4	5
7	Проверяется ли использование нематериальных активов по различным направлениям деятельности?	Не проверяется	K ₁	Риск контроля высокий. Необходимо провести сплошную проверку

Б. Система учета

8.	Имеется ли единая учетная политика по учету нематериальных активов?	Имеется	K ₃	Проверить правильность составления учетной политики
9.	Классифицируются ли нематериальные активы на соответствующие виды?	Да, классифицируются	K ₃	Проверить правильность классификации
10.	Обоснован ли порядок начисления амортизации по вновь поступившим объектам нематериальных активов и утверждены ли нормы амортизации?	Нет	K ₁	Проанализировать фактический порядок начисления амортизации
11.	Разработаны ли схемы учета нематериальных активов?	Определен только рабочий план счетов, схем нет	K ₂	Возможны ошибки в корреспонденции счетов
12.	Разработана ли типовая схема корреспонденции счетов (по дебету и кредиту счетов 04, 05) для отражения хозяйственных операций?	Нет	K ₂	Возможны искажения в корреспонденции счетов
13.	Определен ли порядок оценки нематериальных активов?	Не определен	K ₂	Возможны ошибки при оценке нематериальных активов
14.	С какой периодичностью сверяются данные первичного, аналитического и синтетического учета нематериальных активов?	Только в конце года	K ₂	Не исключена вероятность ошибок в периодической отчетности

Примечание. K₁ – низкий уровень; K₂ – ниже среднего; K₃ – средний; K₄ – высокий.

По результатам тестирования определяется, как относится на предприятии администрация к организации учета и обеспечения сохранности, а также эффективности использования нематериальных активов.

13.3. СОСТАВЛЕНИЕ ПРОГРАММЫ АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Аудитору предстоит установить при планировании аудита последовательность этапов проведения проверки, конкретные источники получения данных, уточнить аудиторский риск. Поэтому полезной является разработка специальной программы. Пример такой программы приведен ниже в таблице 13.2.

Таблица 13.2.

Программа аудита нематериальных активов

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
1	2	3	4	5	6
1.	Проверка данных регистров учета нематериальных активов и их сверка со счетами Главной книги			Книга регистрации ценных бумаг, меморильные ордера, журналы-ордера, машинограммы, Главная книга	
2.	Проведение инвентаризации нематериальных активов и проверки документов на право собственности			Инвентаризационные описи, акты инвентаризации	
3.	Проверка данных проведенных предприятием инвентаризаций нематериальных активов и сравнение ее результатов с данными аналитического учета			Инвентаризационные описи, Книга регистрации нематериальных активов, меморильные ордера, журналы-ордера, машинограммы	

1	2	3	4	5	6
4.	Подготовка списка поступлений нематериальных активов: а) подтвердить правильность составления документов по поступлению нематериальных активов; б) проверка правильности определения и полноты отражения в учете первоначальной стоимости нематериальных активов			Договоры, счета-фактуры, накладные, акты приемки-передачи, инвентарные карточки учета нематериальных активов, учетные регистры, Главная книга	
5.	Анализ правильности формирования финансовых результатов в связи с их выбытием, реализацией и их налогообложения			Книга регистрации нематериальных активов, расчеты по налогам	
6.	Проверка правильности учета НДС по приобретенным нематериальным активам			Расчеты по налогам, акты приемки передачи, накладные, мемориальные ордера, журналы-ордера, машинограммы, Главная книга	
7.	Проверка правильности начисления амортизации			Учетная политика. Ведомости начисления амортизации	
8.	Проверка правильности отнесения амортизационных отчислений на соответствующие счета затрат			Ведомости распределения амортизационных отчислений, журнал-ордер № 10 и другие учетные регистры	
9.	Проверка правильности выбытия (списания) нематериальных активов			Договоры, счета-фактуры, накладные, акты списания, инвентарные карточки учета нематериальных активов, учетные регистры, Главная книга	

13.4. ПОРЯДОК АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Поскольку на практике операции с нематериальными активами на многих предприятиях бывают сравнительно немногочисленными, аудиторские процедуры должны быть направлены, как правило, на сплошное изучение системы их учета.

Аудитор должен проверить правильность документального оформления и учета операций по поступлению нематериальных активов. Основанием для оприходования являются свидетельства, патенты, акты приемки работ по разработке программного обеспечения, протоколы о внесении активов и договора по согласованию их стоимости и прочие.

Нематериальные активы могут поступать на предприятие:

- от учредителей в качестве вклада в уставный капитал (стоимость определяется по договоренности между учредителями);
- путем приобретения за плату (стоимость определяется исходя из фактических затрат);
- путем создания на самом предприятии (стоимость определяется исходя из фактических затрат);
- безвозмездно от юридических и физических лиц (стоимость определяется исходя из рыночных цен) и т.д.

Затраты связанные с приобретением и созданием нематериальных активов носят капитальный характер и до принятия этих объектов на учет отражаются на счете 0830 «Приобретение нематериальных активов».

Если аудитор установил нарушение в учетных записях по приобретению нематериальных активов, то он указывает работникам бухгалтерии на необходимость внесения соответствующих исправлений и уточнений.

В ходе аудиторской проверки аудитор должен проконтролировать правильность начисления амортизации нематериальных активов, так как нематериальные активы используются длительное время, они переносят свою стоимость на произведенную продукцию (выполненные работы или оказанные услуги) путем ежемесячного начисления амортизации.

Величина амортизации нематериальных активов определяется по нормам, рассчитанным самим предприятием исходя из первоначальной стоимости и полезного срока эксплуатации. По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 5 лет (но не более срока деятельности предприятия).

Величина амортизационных отчислений по нематериальным активам включается в расходы предприятия, что в итоге влияет на финансовый результат, поэтому неправильное определение сумм амортизации по нематериальным активам ведет к искажению прибыли и, как следствие, базы налогообложения налога на прибыль. В связи с этим аудитор должен тщательно проверить начисление амортизации.

В течение аудиторской проверки проверяется законность и правильность учета операций по выбытию нематериальных активов. Они выявляют:

- в качестве вклада в уставный капитал других предприятий;
- списания из -за полного износа;
- реализации;
- безвозмездной передачи.

Основными документами по выбытию нематериальных активов являются: акты списания, акты приема-передачи, протоколы заседаний правлений или совета директоров.

При проверке выбытия необходимо убедиться в следующем:

- учитывает ли предприятие любое выбытие нематериальных активов независимо от причин на счете 9220 «Выбытие прочих активов»;
- правильно ли выявлен и отражен в учете финансовый результат от выбытия;
- соблюдены ли требования законодательства по налогообложению операции по выбытию в части налога на добавленную стоимость и налога на прибыль.

Аудитор должен проверить правильность корреспонденций по учету движения нематериальных активов.

13.5. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Обнаруженные в ходе проверки ошибки и нарушения фиксируются в рабочей документации аудитора, они состоят в следующем:

- невключение в учетную политику предприятия особенностей отражения в учете нематериальных активов;
- отсутствие первичных приходных документов или оформление их с нарушением установленных требований;
- неопределение лиц, ответственных за обеспечение условий сохранности нематериальных активов;
- неправильное отнесение отдельных видов расходов к нематериальным активам;
- неправильное определение первоначальной стоимости нематериальных активов;
- неправильное определение срока эксплуатации нематериальных активов;
- неправильное отнесение нематериальных активов на расходы предприятия и наоборот отнесение расходов в состав нематериальных активов;
- неправильное начисление амортизации по отдельным объектам нематериальных активов;
- неправильная корреспонденция счетов по учету нематериальных активов.

ГЛАВА 14. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

14.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

При наличии свободных средств, в целях получения дополнительного дохода в виде дивидендов или процентов предприятия могут предоставлять эти средства другим предприятиям в виде финансовых вложений, другими словами они называются финансовыми инвестициями.

Учет финансовых инвестиций регламентирован НСБУ № 12, который определяет их как «активы, находящиеся в распоряжении хозяйствующего субъекта с целью получения дохода (в форме процента, роялти, дивиденда и арендной платы), прироста стоимости инвестированного капитала или для получения инвестирующей компанией других выгод». НСБУ № 12 подразделяет их на текущие (краткосрочные) и долгосрочные.

Текущие финансовые вложения – это инвестиции, которые свободно реализуемы и предназначены для использования сроком не более, чем на один год.

Долгосрочные финансовые вложения – это финансовые инвестиции сроком использования более одного года.

Главной целью аудиторской проверки учета финансовых вложений является подтверждение законности операций по финансовым вложениям, правильности их оценки и бухгалтерского учета.

В соответствии с поставленной целью аудитор определяет основные задачи аудиторской проверки:

- установить правильность и своевременность оформления всех документов;
- подтвердить правильность оценки вложений и ведения их учета;
- установить правильность и своевременность начисления и получения доходов от финансовых вложений;
- подтвердить достоверность показателей бухгалтерской отчетности по долгосрочным и краткосрочным финансовым вложениям.

Аудит финансовых вложений осуществляется на базе следующих законодательных и нормативных документов:

1. Гражданский Кодекс Республики Узбекистан с изменениями (по состоянию на 30.08.2002 г., часть 1 утверждена 21 декабря 1995 г., часть 2 утверждена 29 августа 1996 г.).

2. Налоговый Кодекс Республики Узбекистан с изменениями (по состоянию на 05.09.2002 г.), 24 апреля 1997 г.

3. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», 30 августа 1996 г.

4. Положение о безналичных расчетах в Республике Узбекистан, 8 октября 1998 г., № 496.

5. Национальный стандарт бухгалтерского учета РУз (НСБУ) № 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция к его применению»

6. Национальный стандарт бухгалтерского учета № 12 «Учет финансовых инвестиций», утвержденный Мин. Юстиции РУз 16 января 1999 г. № 596.

7. Другие НСБУ Республики Узбекистан.

8. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов. Утверждено Каб. Министров РУз 5 февраля 1999 г. № 54.

9. Инструкции по исчислению и уплате в бюджет общегосударственных налогов.

10. Инструкции по начислению и уплате в бюджет местных налогов и сборов.

11. Национальные стандарты аудиторской деятельности РУз. Первичные документы по этому участку учета.

12. Источниками информации о финансовых вложениях являются: копии учредительных документов, выписки из реестра акционеров, свидетельства на суммы произведенных вкладов в другие предприятия, сертификаты акций и других ценных бумаг, договора купли-продажи или приема-передачи ценных бумаг, депозитные договоры, книга регистрации ценных бумаг, платежные поручения и выписки, приходные и расходные кассовые ордера, учетные регистры (журналы-ордера, машинограммы, Главная книга и др.) по группам счетов 0600, 5800, 4800, 5100, 5000, 5500 и пр.

13. Регистры синтетического и аналитического учета по этому участку учета.

14. Бухгалтерская отчетность.

14.2. ПРОВЕРКА СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Для получения предварительных сведений о состоянии системы учета и контроля финансовых вложений целесообразно иметь продуманную систему тестов. Обычно операции по финансовым вложениям немногочисленны на предприятиях, поэтому целесообразно произвести анализ всех операций по направлениям. Ниже приводится примерный перечень вопросов тестов оценки состояния внутреннего контроля операций по финансовым вложениям.

Таблица 14.1.

Тесты проверки состояния систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета финансовых вложений

№ п. п.	Содержание вопроса или объект исследования	Содержание ответа (результат проверки)	Сим- вол	Выводы и решения аудитора
1	2	3	4	5
А. Внутренний контроль				
3.	Правильно ли оформлены и имеются в наличии все договоры по финансовым вложениям?	Все договоры оформлены правильно и имеются в наличии, но не подписаны юристом	K ₃	Контроль удовлетворительный, выяснить причины
4.	Определен ли круг лиц, ответственных за сохранность ценных бумаг и нераспространение информации о них?	Имеется приказ руководителя	K ₄	Приказ отвечает установленным требованиям
3.	Созданы ли условия, обеспечивающие сохранность финансовых вложений и информации о них?	Ценные бумаги хранятся в кассе, доступ к их оформлению и документации ограничен	K ₃	Условия, обеспечивающие сохранность ценных бумаг удовлетворительные
4.	Своевременно и правильно ли проводится инвентаризация финансовых вложений?	Проводится только в конце года инвентаризационной комиссией, назначенной приказом руководителя	K ₂	Необходимо провести сплошную инвентаризацию. Контроль неудовлетворительный

1	2	3	4	5
5. Каков порядок санкционирования операций с финансовыми вложениями?	Решения принимаются советом директоров, оформляются распоряжениями.	K ₃	Внутренний контроль доверительный. Уточнить сроки исполнения	
6. Проверяется ли полнота и своевременность оприходования в учете финансовых вложений?	Осуществляется выборочный контроль	K ₂	Риск контроля высокий. Провести сплошную проверку	
Б. Система учета				
7. Имеется ли единая учетная политика по учету финансовых вложений?	Имеется	K ₃	Проверить правильность составления учетной политики	
8. Классифицируются ли финансовые вложения на соответствующие виды?	Да, классифицируются на долгосрочные и краткосрочные, и далее по видам	K ₃	Проверить правильность классификации	
9. Разработаны ли схемы учета финансовых вложений?	Определен только рабочий план счетов, схем нет	K ₂	Возможны ошибки в корреспонденции счетов	
10. Разработана ли типовая схема корреспонденции счетов (по дебету и кредиту групп счетов 0600, 5800) для отражения хозяйственных операций?	Нет	K ₂	Возможны искажения в корреспонденции счетов	
11. Определен ли порядок оценки финансовых вложений по видам	Не определен	K ₂	Возможны ошибки при оценке финансовых вложений	
12. С какой периодичностью сверяются данные первичного, аналитического и синтетического учета финансовых вложений?	Ежеквартально	K ₂	Велика вероятность искажения помесячных данных	

Примечание. K₁ – низкий уровень; K₂ – ниже среднего; K₃ – средний; K₄ – высокий.

Результаты тестирования помогают аудитору правильно оценить состояние внутреннего контроля проверяемого объекта на аудируемом предприятии.

14.3. СОСТАВЛЕНИЕ ПРОГРАММЫ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

При планировании контрольных процедур аудита финансовых вложений следует определить направления проведения проверки, установить последовательность действий, источники получения необходимых доказательств. С целью упорядочения конкретных мероприятий и сокращения аудиторского риска рекомендуется сформулировать специальную программу аудита финансовых вложений. Пример такой программы приведен в таблице 14.2.

Таблица 14.2.

Программа аудита финансовых вложений

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
1	2	3	4	5	6
1.	Проверка данных регистров учета финансовых вложений и их сверка со счетами Главной книги			Книга регистрации ценных бумаг, меморильные ордера, журналы-ордера, машинограммы, Главная книга	
2.	Проведение инвентаризации финансовых вложений и проверки документов на право собственности			Инвентаризационные описи, акты инвентаризации	

1	2	3	4	5	6
3.	Проверка действительности осуществления финансовых вложений: а) подтверждение правильности соответствующих виз на документах; б) проверить правильность определения и полноту оприходования в учете величины финансовых вложений; в) получить подтверждение от предприятий, в которые произведены финансовые вложения об их размерах			Договоры, счета-фактуры, накладные, акты приемки-передачи, книги регистрации ценных бумаг, регистры учета, Главная книга, письменные ответы от других предприятий на запросы о величине финансовых вложений	
4.	Проверка данных инвентаризации финансовых вложений и сравнение ее результатов с данными аналитического учета			Инвентаризационные описи, Книга регистрации ценных бумаг, мемориальные ордера, журналы-ордера, машинограммы	
5.	Анализ правильности формирования финансовых результатов в связи с изменением курсовой стоимости ценных бумаг, начислением процентов, дивидендов и других доходов и их налогообложения			Книга регистрации ценных бумаг, выписки банка, расчеты, сведения о биржевых котировках, регистры учета	
6.	Проверка правильности оформления и отражения в учете операций по выбытию финансовых вложений: а) изучение документов, подтверждающих выбытие финансовых вложений, включая передачу в залог; б) анализ правильности налогообложения операций по выбытию финансовых вложений			Расчетно-платежные документы, расчеты по налогам, акты приемки-передачи, накладные, мемориальные ордера, журналы-ордера, машинограммы, Главная книга	

14.4. ПОРЯДОК АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Проверка операций с финансовыми вложениями должна проводиться по следующим направлениям: существование и полнота, оценка, права и обязательства, представление и раскрытие.

Существование и полнота. Аудиторская работа по таким направлениям может начинаться с устного опроса (какие изменения произошли в отчетном периоде, где хранятся ценные бумаги и т.д.). Если они хранятся на предприятии, их следует просмотреть и подсчитать, т.е. провести инвентаризацию.

Оценка. Затраты на финансовые инвестиции должны быть документально подтверждены, отражены в синтетическом и аналитическом учете.

Права и обязательства. Права собственности на финансовые вложения проверяются по соответствующим договорам, актам приемки-передачи, ценным бумагам и т.д.

Представление и раскрытие. Аудитору необходимо проанализировать размеры, направления и целесообразность инвестиций, а также изучить правильность их отражения в учете.

Аудитор проверяет правильность отражения финансовых вложений на счетах 0610, 5810 и др., определяет правильность классификации и ведения раздельного учета краткосрочных и долгосрочных финансовых вложений.

По данным регистров бухгалтерского учета финансовых вложений он анализирует и определяет их состав, правильность оценки, производит сравнение данных учетных регистров с данными первичных документов, проверяет наличие и правильность оформления документов. На предприятии должна обязательно вестись книга регистрации финансовых вложений.

При большом количестве операций выборочным методом он проверяет правильность оприходования финансовых вложений и их отражение в учете. При этом необходимо помнить, что финансовые вложения принимаются к учету по цене приобретения, а разница между ценой приобретения и их номинальной стоимостью списывается в течение срока, на который выпущены ценные бумаги.

Важное внимание аудитор должен уделить проверке правильности отражения в учете операций по реализации и выбытию финансовых вложений. Любое выбытие должно быть учтено через счет «Выбытие прочих активов». Прибыль или убыток от их реализации или выбытия должны быть отражены в «Отчете о финансовых результатах» и задача аудитора проверить правильность их налогообложения.

Ещё одной аудиторской процедурой является проверка правильности проведенной инвентаризации, которая должна отвечать требованиям НСБУ № 19.

В том случае, когда ценные бумаги находятся в кассе предприятия, их инвентаризация должна проводиться ежемесячно вместе с проверкой денежных средств. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии предприятия. Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации, заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах учета с данными выписок этих специальных организаций.

При необходимости аудитор назначает сплошную инвентаризацию финансовых вложений.

14.5. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Типичными ошибками бухгалтерского учета финансовых вложений являются:

- отсутствие документов, подтверждающих фактические финансовые вложения, или оформление их с нарушением установленных требований;
- отсутствие подлинников или заверенных согласно законодательству документов;
- неправильная оценка стоимости ценных бумаг при приобретении и выбытии;
- неверное отражение стоимости разницы между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг;
- некорректная корреспонденция счетов при отражении в учете финансовых вложений;
- несоответствие данных синтетического и аналитического учета, данных отчетности с данными регистров бухгалтерского учета;
- неправильное проведение или непроведение инвентаризации финансовых вложений;
- неправильное исчисление финансовых результатов от выбытия финансовых вложений;
- неправильное исчисление налогов от операций с ценными бумагами и несвоевременное их перечисление в бюджет.

ГЛАВА 15. АУДИТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

15.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОБЪЕКТ ПРОВЕРКИ

Основными законодательными и нормативными документами, регулирующими постановку бухгалтерского учета и аудита ТМЗ являются:

1. Закон Республики Узбекистан «Об аудиторской деятельности», (новая редакция), 26.05.2000 г., N 78-II.

2. Закон Республики Узбекистан «О бухгалтерском учете», 30.08.1996 г.

3. «Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов». Постановление Кабинета Министров Республики Узбекистан, от 5 февраля 1999 г., N 54

4. Правила по заполнению форм финансовой отчетности. Приложение 7 к Приказу Министерства Финансов Республики Узбекистан от 7 февраля 2002 года, N 31.

5. Национальный стандарт Бухгалтерского Учета Республики Узбекистан НСБУ N 21 «План счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов и инструкция по его применению»

6. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ N 19 «Организация и проведение инвентаризации», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 2 ноября 1999 г. N 833, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 19 октября 1999 г. N ЭГ/17-19-2075.

7. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ N 4 «Товарно-материальные запасы», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан N 486 от 28 августа 1998 г., утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан N 44 от 27 августа 1998 г. (с изменениями от 20 ноября 2002 года, регистрационный № 486-1).

8. Национальный стандарт бухгалтерского учета Республики Узбекистан НСБУ N 1 Учетная политика и финансовая отчетность, зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 14 августа 1998 г., утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан, N 474, 26 июля 1998 г.

Комментарий к национальному стандарту бухгалтерского учета N 1 Республики Узбекистан «Учетная политика и финансовая отчетность».

9. Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан НСА N 3 «Планирование аудита», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 10 ноября 1999 г., N 837, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 14 июня 1999 г., N 54.

10. Национальный стандарт аудита Республики Узбекистан НСА N 9 «Существенность и аудиторский риск», зарегистрирован Министерством Юстиции Республики Узбекистан 3 сентября 1999 г., N 813, утвержден Министерством Финансов Республики Узбекистан 4 августа 1999 г. N 63.

11. «Инструкция о порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость по производимым и реализуемым товарам (работам, услугам)» (с изменениями и дополнениями), зарегистрирована Министерством Юстиции Республики Узбекистан 15 апреля 2002 г., № 1123, утверждена Министерством Финансов Республики Узбекистан и Государственным Налоговым Комитетом Республики Узбекистан N 27, № 02/8-2, 23 января 2002 года.

15.2. ПЛАН И ПРОГРАММА АУДИТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Содержание плана и программы аудиторской проверки учета производственных запасов приведены в табл. 15.1. и 15.2.

Таблица 15.1.

Общий план аудиторской проверки учета производственных запасов
Проверяемая организация ООО «_____»
Период аудита с 01.01.200x по 31.12.200x
Количество человеко-часов 320
Руководитель аудиторской группы Хасанов Д. С.
Планируемый аудиторский риск 4 %
Планируемый уровень существенности нормативным актам -
1) Качественно — соответствие
2) Количественно — 2 %.

№ п/п	Планируемые виды работ (комплексы задач)	Период проведения	Исполнители
1	2	3	4
1.	Аудит аналитического учета движения материальных запасов на складах предприятия	Один раз в квартал	Хасанов Д. С. Ахмедов З. Д.
2.	Аудит учета использования материальных запасов, списания недостач, потерь и хищений	Один раз в квартал	Тихонова В. Т. Ахмедов З. Д.

1	2	3	4
3.	Аудит учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей	Один раз в квартал	Тихонова В.Т.
4.	Аудит сводного учета материальных запасов	Один раз в квартал	Хасанов Д. С.
5.	Проведение анализа использования материальных запасов	Декабрь 200x (отчетного года)	Хасанов Д. С. Ахмедов З. Д.

Таблица 15.2.

Программа проведения аудита производственных запасов

Проверяемая организация ООО «_____»

Период аудита с 01.01.200x по 31.12.200x

Количество человеко-часов 320

Руководитель аудиторской группы Хасанов Д. С.

Состав аудиторской группы Хасанов Д. С., Ахмедов З. Д., Агзамова В.Т.

Планируемый аудиторский риск 4 %

Планируемый уровень существенности нормативным актам

1) Качественно — соответствие

2) Количественно — 2 %.

№ №	Наименование аудиторских процедур	Период provе- dения	Исполнители	Рабочие документы аудитора
1	2	3	4	5

1. Аудит аналитического учета движения
материальных запасов на складах предприятия

1.1. Изучение организации хранения материальных запасов (наличие весоизмерительных приборов, стеллажей и тары, состояние картотеки складских карточек)	1 квартал	Хасанов Д.С.	Инструкция о приемке материалов, техпаспорта по весоизмерительным приборам, книги санитарного состояния складов
--	-----------	--------------	---

1	2	3	4	5
1.2.	Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе материальных запасов с предприятия	1 квартал	Ахмедов З.Д. Агзамова В.Т.	Книга регистрации пропусков, сообщения работников охраны и кладовщиков
1.3.	Проверка полноты оприходования запасов и правильность их оценки	В течение года	Ахмедов З.Д. Агзамова В.Т.	Таблицы сверки внутренних документов с документами поставщиков
1.4.	Установление соответствия данных складского учета данным бухгалтерского учета по складам, счетам и номенклатурным номерам материалов	В течение года	Ахмедов З.Д. Тихонова В.Т.	Оборотные ведомости, карточки складского учета
1.5.	Проверка полноты и качества инвентаризации производственных запасов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей	Декабрь 200x (отчетного года)	Ахмедов З.Д. Агзамова В.Т.	Приказ о проведении инвентаризации, приказ об учетной политике, таблицы по данным инвентаризационных ведомостей

2. Аудит учета использования материальных запасов, списания недостач, потерь и хищений

2.1.	Проверка операций по отпуску материальных запасов в производство и на сторону на основе расходных документов	В течение года	Ахмедов З. Д.	Расходные документы по учету материалов, счета-фактуры
2.2.	Проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции	Один раз в квартал	Ахмедов З. Д.	Акты и другие документы на списание расхода материалов
2.3.	Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь материальных запасов	Декабрь 200x (отчетного года)	Ахмедов З. Д.	Акты на списание хищений, недостач, потерь

3. Аудит учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей

1	2	3	4	5
3.1. Изучение организации и ведения учета карточки инвентаря и хозяйственных принадлежностей	1 квартал 200x (отчетного года)	Агзамова В.Т.		Учетная политика по учету инвентаря и хозяйственных принадлежностей (МБП)
3.2. Проверка правильности и обоснованности отражения в бухгалтерском учете движения инвентаря и хозяйственных принадлежностей на складах	Один раз в квартал	Агзамова В.Т.		Оборотные ведомости, карточки складского учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей

4. Аудит сводного учета материальных запасов

4.1. Проверка данных аналитического и синтетического учета по направлениям затрат	Один раз в квартал	Хасанов Д. С.	Сводные ведомости по расходу материалов, ведомости незавершенного производства, журнал-ордер № 10
4.2. Сверка данных бухгалтерских регистров и отчетности	Один раз в квартал	Хасанов Д.С.	Баланс (ф. № 1), приложение № 5, разработочные таблицы, журнал-ордер № 10

5. Проведение анализа использования материальных запасов

5.1.	1 Выявление неиспользуемых материалов в течение отчетного года	Декабрь 200x (отчетного года)	Ахмедов З. Д.	Карточки складского учета, оборотные ведомости
5.2.	Выявление неиспользуемых материалов свыше одного и более лет	Декабрь 200x (отчетного года)	Хасанов Д. С.	Карточки складского учета, оборотные ведомости

Приведенные общий план и программа проверки используются для составления общего календарного плана и программы работ в целом по аудиту всех разделов и счетов учета, а также для определения общей (по договору с экономическим субъектом) трудоемкости и стоимости работ.

15.3. ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ПРОВЕРКИ, ОСНОВНЫЕ КОМПЛЕКСЫ ЗАДАЧ И МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ

Цель аудиторской проверки учета производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных запасов, установлении правильности оформления операций с производственными запасами в соответствии с действующими нормативными актами Республики Узбекистан.

В соответствии с основной целью проверки необходимо проверить, как ведется учет на счетах раздела II «Товарно-материальные запасы» плана счетов. Главными здесь, безусловно, являются счета группы 1000 - «Счета учета материалов», которые подразделяются на соответствующие счета по группам материальных запасов. Кроме того, для учета производственных запасов применяют следующие счета групп 1100 - «Счета учета животных на выращивании и откорме»; 1500 - «Счета учета заготовления и приобретения материалов»; 1600 - «Счета учета отклонений в стоимости материалов».

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы:

доверенность (ф. № М-2 и № М-2а) применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных запасов, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению;

приходный кассовый ордер (ф. № М-4) используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки;

акт о приемке материалов (ф. № М-7) для оформления приемки материальных запасов, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика;

лимитно-зaborная карта (ф. № М-8) применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца;

требование-накладная (ф. № М-11) используется для учета движения материальных запасов внутри организации между структурными подразделениями или материально-ответственными лицами;

накладная на отпуск материалов на сторону (ф. № М-15) применяется для учета отпуска материальных запасов хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории или сторонним организациям;

карточка учета материалов (ф. № М-17) применяется для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала;

акт об оприходовании материальных запасов, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (ф. № М-35) применяется для оформления оприходования материальных запасов, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

По учету инвентаря и хозяйственных принадлежностей (МБП) используются:

карточка учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей (малоценных и быстроизнашивающихся предметов) (ф. № МБ-2) применяется для учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей, выданных под расписку работнику для длительного использования;

акт выбытия инвентаря и хозяйственных принадлежностей (ф. № МБ-4) используется для оформления поломки и утери инвентаря и хозяйственных принадлежностей (МБП);

ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений (ф. № МБ-7) используется для учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений работнику в индивидуальное пользование;

акт на списание инвентаря и хозяйственных принадлежностей (ф. № МБ-8) применяется для оформления изношенных и непригодных для дальнейшего использования инвентаря и хозяйственных принадлежностей (МБП).

Общие данные по учету материальных запасов и производственных запасов проверяются по статьям раздела II «Оборотные активы» актива баланса (ф. 1) по строкам 210, 211, 212, 213, 218 и по таким бухгалтерским регистрам, как Главная книга, журналы-ордера № 6, 10, 10/1, вспомогательная ведомость № 10 при мемориально-ордерной форме учета или соответствующие машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

Положения учетной политики по учету товарно-материальных запасов (ТМЗ) должны быть отражены в документе «Учетная политика». Аудитор должен обратить внимание на следующее:

- как учитываются материальные запасы — по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам;
- какой метод используется для списания материальных запасов на затраты производства;
- какой метод применяется для учета движения материальных запасов на складах.

Основные элементы учетной политики, относящиеся к организации учета товарно-материальных запасов, приведены в табл. 15.3.

Таблица 15.3.

Элементы учетной политики предприятия, связанные с учетом ТМЗ

№ п/ п	Элементы учетной политики предприятия	Вариант выбора
1	Форма бухгалтерского учета	1. Упрощенная 2. Мемориально-ордерная 3. Журнально-ордерная 4. Компьютеризованная
2	Способ оценки материалов, списываемых в расход	1. По себестоимости единицы запасов 2. По средней себестоимости 3. По себестоимости первых по времени закупок (ФИФО) 4. По себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО)
3	Отражение на счетах процесса заготовления товарно-материальных запасов	1. На счетах групп 1000, 1100 2. На счетах группы 1000 3. На счетах групп 1000, 1500, 1600 4. На счетах групп 1000, 1600
4	Оценка материалов в текущем учете	1. По фактической себестоимости 2. По учетным ценам

После уточнения выполнения положений учетной политики можно приступить к проверке соответствующих комплексов задач по учету материальных запасов. К таким комплексам относятся:

- аналитический учет движения материальных запасов на складах предприятия;

- учет использования материальных запасов по направлениям затрат, списания недостач, потерь и хищений материальных запасов;
- учет инвентаря и хозяйственных принадлежностей в запасе и в эксплуатации;
- сводный учет материальных запасов;
- анализ использования материальных ресурсов.

Для выполнения проверки комплексов задач по учету материальных запасов применяют различные методы получения аудиторских доказательств.

Так, для подтверждения фактического наличия товарно-материальных запасов можно провести **инвентаризацию**. В ходе аудиторской проверки аудиторы могут сами проводить инвентаризацию или наблюдать за процессом ее проведения.

Для подтверждения достоверности арифметических подсчетов товарно-материальных запасов, соответствия их величине, отраженной в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета, обычно используется **пересчет данных**.

Отражение в бухгалтерском учете проведенных хозяйственных операций и реальность остатков на счетах учета ТМЗ проверяют с помощью **подтверждения**.

Контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по движению ТМЗ проводится путем **соблюдения** правил учета отдельных хозяйственных операций.

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

Для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учете поступления и расходования ТМЗ, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учета, обоснованности их оценки используется проверка документов.

В процессе проверки операций, отраженных в первичном учете, в журналах-ордерах, ведомостях, Главной книге, бухгалтерской отчетности, используется прослеживание. Особое внимание необходимо обратить на соответствие корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах аналитического и синтетического учета.

При сопоставлении наличия товарно-материальных запасов в различные периоды, данных отчета о движении товарно-материальных запасов с данными бухгалтерского учета, оценки соотношений между различными статьями отчета и сопоставлении их с данными за предыдущие периоды можно применить аналитические процедуры.

При проверке организации учета движения материальных запасов на складах, прежде всего надо проконтролировать организацию складского хозяйства и контрольно-пропускной системы.

Далее проверяют, как организован складской учет материалов и как ведется контроль со стороны бухгалтерии. Предприятия могут применять преимущественно три основных варианта учета движения материалов на складах: оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод, карточно-документальный, бескарточный.

Если применяется **сальдовый метод**, то аудитор проверяет ведомости по приходу и расходу материалов, сверяет итоговые данные этих ведомостей с сальдовыми ведомостями. Второй метод предусматривает составление в бухгалтерии **количество-суммовых** оборотных ведомостей по группам материалов. В этом случае аудитор просматривает эти ведомости и проводит сверку остатков с карточками складского учета. Обычно осуществляется выборочная сверка, так как сплошной контроль — весьма трудоемкая операция.

Третий метод — наиболее эффективный. Он применяется, как правило, при использовании компьютерного учета. В этом случае карточки складского учета в обычном варианте не ведутся. Сам процесс складского учета организуется на компьютере, а за определенные периоды (месяц, квартал) составляются **оборотные ведомости**. Аудитор знакомится с имеющимися документами, выясняет, как ведется сверка данных складского учета с бухгалтерскими данными.

Списание налога на добавленную стоимость производится в соответствии с инструкцией «О порядке исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость по производимым и реализуемым товарам (работам, услугам)». Этот налог учитывается по дебету сч. 6410 «Задолженность по платежам в бюджет (по видам)» в корреспонденции с кредитом сч. 6010 «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», сч. 6810-6890 «Счета учета задолженности разным кредиторам» и др.

Особое внимание должно быть уделено **проверке расчетов по списанию материальных запасов на затраты производства**. Для этой цели на предприятии можно применить один из следующих методов: по себестоимости единицы запасов; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения закупок (метод ФИФО); по себестоимости последних по времени приобретения закупок (метод ЛИФО).

Первый метод предусматривает списание каждой единицы материалов по цене приобретения или по себестоимости единицы запасов. Он применяется, если номенклатура материальных запасов небольшая. Второй метод (оценка по средней себестоимости) является наиболее распространенным. При его применении важно правильно устанавливать средние цены.

Метод ФИФО оценки запасов основан на допущении, что материальные ресурсы используются в течение отчетного периода в последовательности их приобретения. На складе на конец отчетного периода остаются остатки материальных запасов по фактической себестоимости последних по времени закупок, а на себестоимость продукции списывают материальные ценности ранних по времени закупок.

Четвертый метод — метод ЛИФО — основан на противоположном методу ФИФО допущении. При этом методе ресурсы, которые поступают в производство, оцениваются и списываются по себестоимости последних в последовательности по времени закупок.

Материальные ресурсы, остающиеся на складе на конец отчетного периода, оцениваются по фактической себестоимости ранних по времени закупок, а в себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) учитывается стоимость поздних по времени закупок.

По каждому методу применяются свои алгоритмы расчета проверки, которые и использует аудитор. Здесь, безусловно, неоценимую помощь аудитору может оказать применение персональных компьютеров для выполнения трудоемких расчетов.

Проверка правильности отнесения и списания материальных запасов, образованных в результате недостач и хищений, проводится аудитором в том случае, если такие данные обнаружены. Они возможны в результате форс-мажорных обстоятельств (землетрясение, наводнение, пожар) или обнаруживаются при проведении инвентаризации. Порядок списания сумм недостач, хищений и потерь от порчи ценностей регулируется законодательством и учредительными документами. Списание недостач и потерь от порчи ценностей отражается по кредиту сч. 5910 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и дебету сч. 4730 «Задолженность персонала по возмещению материального ущерба» и др.

Аудитор проверяет правильность использованных методов и отражает это в отчете.

Заключительным этапом проверки является контроль ведения сводного учета материальных запасов. Эти данные проверяются по данным журнала-ордера № 10, ведомостей ф. 10, 11, 10с, ,14, 15с и Главной книги.

При необходимости аудитор может провести анализ всей системы организации учета материальных запасов и дать рекомендации по ее рационализации.

Анализ использования материальных ресурсов предусматривает получение данных по соответству запасов установленным нормам, расходу материалов (в натуре или по стоимости) на 1 сум. изготовленной продукции и др.

В качестве путей рационализации учета производственных запасов можно предложить: использование компьютера; применение наиболее эффективных методов учета и оценки запасов, организации движения материальных запасов на складах.

Аудитор должен проверить и оценить результаты инвентаризации товарно-материальных запасов. Для этой цели используются инвентаризационные и сличительные ведомости, проводится анализ содержащихся в них данных и на их основании делается общая оценка этой работы. При выявлении отклонений фиксируются замечания и неточности, которые должны быть исправлены.

Типичные ошибки

К наиболее характерным ошибкам по учету ТМЗ можно отнести следующие:

- не заключены договоры о материальной ответственности с кладовщиками (материально-ответственными лицами);
- неправильно оформляются документы по приходу и расходу товарно-материальных запасов;
- не ведется аналитический учет движения ТМЗ в бухгалтерии;
- нерегулярно проводится сверка данных по движению материальных запасов в бухгалтерии и на складах предприятия, не проводится ежегодная инвентаризация ТМЗ;
- на складах хранится большое количество неиспользуемых ТМЗ;
- неправильно производится списание ТМЗ по направлениям затрат.

15.4. ПРОВЕРКА СОСТОЯНИЯ СКЛАДСКОГО ХОЗЯЙСТВА И СОХРАННОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

Обстановка с обеспечением предприятий материальными ресурсами и их сохранностью остается весьма сложной. Это обусловлено не только их дефицитом и в определенной степени недостаточной сохранностью тех материальных ресурсов, которыми располагает предприятие. Поэтому проверка состояния складского хозяйства и сохранности материальных ресурсов является одной из важнейших аудиторских процедур.

С помощью данных бухгалтерского учета нельзя получить в полном объеме информацию о состоянии складского хозяйства и сохранности материальных ресурсов. Аудитор для комплексного изучения этого участка деятельности предприятия обследует – склады, кладовые, цеха и другие места хранения материальных ресурсов.

Путем обследования выявляются недостатки в организации хранения материальных запасов (соблюдение санитарных норм, температурных режимов, влажности воздуха помещения при хранении, правильность укладки ценностей, наличие на них этикеток, наклеек и т.п.); состояние противопожарной охраны (закрепление ответственных лиц, обеспеченность необходимым инвентарем, средствами защиты от огня и др.); оснащенность складов техникой, оборудованием, необходимыми приборами и правильность их эксплуатации.

В ходе обследования особое место отводится проверке закрепления материальной ответственности за работниками, связанными с приемками, хранением и отпуском материальных ресурсов. Надо иметь в виду, что прежде чем приступить к выполнению своих служебных обязанностей, материально-ответственные лица обязаны изучить правила приемки материальных запасов, а также ведение их учета в местах хранения. Важнейшим условием обеспечения сохранности материальных запасов являются разработка и вручение материально-ответственным лицам стандартов или должностных инструкций, в которых определяются обязанности и права работников, распорядок их работ, порядок приемки и отпуска запасов, их документального оформления, ведения количественного учета на складах, сроки предоставления отчетов в бухгалтерию и др. Все эти вопросы должны быть изучены в процессе обследования.

При обследовании мест хранения материальных запасов по имеющимся документам у материально-ответственных работников проверяют, своевременно ли они оформляются при приемке и отпуске запасов и своевременно ли производятся записи в книге или карточке складского учета. Наличие документов на складе, которые еще не сданы при отчетах в бухгалтерию, а также складского учета позволяют выяснить, нет ли на складе неучтенных излишков материалов и готовой продукции. Они могут создаваться несколькими способами: за счет замены сырья и материалов в весе, жирности, упитанности, влажности, понижения их сортности; при отпуске готовых изделий покупателям в результате обвеса, обсчета, обмера; необоснованного оформления актов на потери материалов при их транспортировке или при их хранении на складах.

Обычно неучтенные излишки материальных ресурсов хранятся отдельно от учтенных, либо припрятываются в подготовленных нишах, отдельных кладовых и т.п., а поэтому имеется возможность без особых затрат времени их обнаружить. Для выявления неучтенных излишков материалов, готовой продукции и других запасов в процессе обследования можно использовать данные складского учета. Если создаются неучтенные излишки, в складском учете расход определенного вида запасов за определенные периоды превышает их приход, и таким образом, накапливаются неучтенные излишки соответствующих запасов. Этот перерасход перекрывается за счет последующего поступления и оприходования материальных запасов аналогичных наименований и сортов. Такие излишки обычно изымаются за счет последующих поступлений или выписки бестоварных документов до проверки их фактического наличия при последующей инвентаризации.

Важнейшими условиями предупреждения расхищения материальных ресурсов является должностная организация пропускной системы при ввозе на территорию предприятия. Источниками проверки являются книги регистрации пропусков, журналы взвешивания грузов на автомобильных весах, сообщения охранников-контролеров и органов милиции о вывозе и выносе с территории предприятия материальных ресурсов без должного оформления, приказы (распоряжения) о принятых мерах по устранению выявленных нарушений.

В конце обследования проверяющие могут сами производить контрольные проверки поступивших материальных ресурсов и вывоза готовой продукции, проводить контрольные инвентаризации отдельных видов материалов и готовой продукции.

Обследование состояния складского хозяйства и обеспечение сохранности материальных запасов в сочетании с последующей документальной проверкой дает возможность сделать обоснованные выводы о сохранности материальных ресурсов и разработать профилактические мероприятия.

На предприятиях важную роль в обеспечении сохранности имущества имеет правильный подбор работников на должности с материальной ответственностью. На эти должности нельзя назначать лиц, не имеющих специальной подготовки и уволенных ранее с работы за хищения и злоупотребления. Поэтому при проведении ревизий по документам, находящимся в личном деле (трудовым книжкам, документам об образовании, выпискам из приказов), проверяют, соблюдается ли указанный порядок подбора материально-ответственных работников. У лиц, бывших в прошлом судимыми за корыстные преступления, в обязательном порядке должны быть проведены инвентаризации запасов и сплошная проверка документов по движению врученных им материальных запасов.

15.5. КОНТРОЛЬ ПОЛНОТЫ ОПРИХОДОВАНИЯ И ПРАВИЛЬНОСТИ ОЦЕНКИ ПОКУПНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

Успешное выполнение производственной программы зависит от обеспеченности предприятия материальными ресурсами. Поэтому в процессе контроля обращается внимание на взаимоувязку производственной программы с обеспеченностью ее материальными ресурсами. Для этих целей изучаются расчеты потребностей материальных ресурсов. При этом устанавливают, составлены ли расчеты определения потребности материалов в соответствии с действующими нормами расхода сырья, основных и вспомогательных материалов с учетом применения прогрессивной технологии, а расчеты производственных запасов с установленными нормативами и обеспечивают ли они бесперебойный выпуск продукции.

Если программой проверки запланирован глубокий анализ товарных ресурсов, то с помощью методических приемов экономического анализа дается оценка обеспеченности и использования материальных ресурсов. При этом особое внимание уделяется выявлению прогнозных резервов.

В процессе аудиторских процедур объектом исследования являются оперативная и служебная информация. В оперативном учете (обычно в журнале учета поступивших грузов) приводятся данные по каждому поставщику об ассортименте и сроках поставки материальных ресурсов. Прежде всего, изучается, как осуществляется такой учет на проверяемом предприятии: указывается ли по каждому поставщику в отдельности ассортимент и сроки поставки материалов по договору (контракту) и приводится ли на основании документов фактически поступивший ассортимент материалов с указанием даты поступления. Важно выяснить достоверность приведенной информации в оперативном учете, сопоставляя с данными, отраженными в бухгалтерском учете.

Наличие достоверной информации о выполнении договорных обязательств позволяет выявить поставщиков нарушающих условия договора (контракта). Если имели место такие нарушения, то устанавливают, предъявлялись ли штрафные и другие санкции к нарушителям договорной дисциплины, возмещены ли они предприятию. В случае отказа в удовлетворении предъявленных штрафных санкций выясняют, не связано ли это с пропуском исковой давности или неправильным и неполным оформлением исковых материалов через хозяйственные суды, выявляют конкретных виновников. Такую информацию можно получить при изучении регистров бухгалтерского учета по счетам группы «Счета к получению по претензиям» и документов, на основании которых отражены записи в этих регистрах, а также материалов служебной переписки по предъявленным претензиям.

Источниками проверки полноты оприходования материальных запасов являются регистры синтетического и аналитического учета по счетам, на которых собирается информация о наличии и движении ценностей (счета «Заготовление и приобретение материалов», «Отклонение в стоимости материалов», «Счета учета материалов» др.), отчеты материально-ответственных лиц с приложенными к ним первичными документами, регистры синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и др.

Приступая к проверке полноты оприходования и правильности оценки покупных материальных запасов, прежде всего, устанавливают, соответствуют ли итоговые суммы, отраженные в ведомостях учета материальных запасов, данным других учетных регистров (журналов ордеров, машинограмм).

Наряду с этим необходимо проверить согласованность записей между синтетическим и аналитическим учетом по балансовым счетам и их подразделениям, учитывающим материальные ценности.

В случае расхождений устанавливаются их причины. Они могут быть результатом небрежного отношения бухгалтеров к выполнению своих служебных обязанностей, а в ряде случаев такие расхождения являются результатом неполного оприходования ценностей. Особое внимание уделяется проверке операций по счету «Счета к оплате поставщикам и подрядчикам», на котором учет операций осуществляется линейно-позиционным способом. По дебету счета отражается оплата долга поставщику за поставленные материальные ценности, а по кредиту их поступление (оприходование). В течение месяца, как правило, дебетовых остатков на этом счете не должно быть. По авансам, выданным под поставку материальных запасов, выставленным аккредитивам, векселям, выданным и акцептованным, устанавливают по каждой сумме в отдельности полноту оприходования материальных запасов, не истекли ли сроки поставки по отдельным авансам, аккредитивам и векселям, выясняют причины задержки поступления материалов.

Основными документами для оприходования материальных запасов являются сопроводительные документы поставщиков, приложенные к отчетам материально-ответственных лиц: товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, спецификации, упаковочные ярлыки, качественные удостоверения, приемные документы, квитанции и другие, в зависимости от груза, его упаковки и способа доставки. Внутренними документами, которыми оформляются поступившие ценности, могут быть сопроводительные документы поставщиков с наложенными штампами получателя груза, приемные акты, приходные накладные и другие документы в зависимости от принятого порядка оформления приемки груза.

При проверках полноты оприходования материальных запасов внутренние документы сверяются с сопроводительными документами поставщиков. Проверяющие изучают правильность составления актов на расхождения в количестве и качестве поступивших материальных запасов и своевременность предъявления претензий к поставщикам или железной дороге (транспортной организации).

Многие такие расхождения обусловлены присвоением материальных запасов и оформлением подложных актов в целях скрытия недостач или пересортиц материальных запасов. Встречаются подлоги в сопроводительных документах поставщиков при оприходовании материальных запасов или потребительских их свойств (сортности, марки, артикула, размера, влажности и т.п.). Поэтому при проверке документов, связанных с оприходованием ценностей, надо быть предельно внимательным, хорошо владеть экспертной оценкой документов.

Сомнительные документы надо сверить с записями в отчетах материально-ответственных работников, проверить правильность корреспонденции счетов и произведенных записей в регистрах бухгалтерского учета (накопительных ведомостях, журналах-ордерах, машинограммах), в которых сделаны записи по оприходованию ценностей, проведенных в сомнительных документах. В случае необходимости нужно провести встречную проверку с документами, находящимися у поставщиков материальных запасов.

Правильная оценка материальных запасов, прежде всего, находится в зависимости от организации и постановки их аналитического и синтетического учета. Поэтому при проверке устанавливают, ведется ли учет на счете группы 1000 «Счета учета материалов» в разрезе соответствующих счетов (сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали, топливо и другие однородные группы) и по каждому наименованию материальных запасов в зависимости от их потребительских признаков. Далее выясняют, присваиваются ли материальным ценностям номенклатурные номера в зависимости от их потребительских признаков и указываются ли они в первичных документах и складском учете.

От общей проверки переходят к проверке совершенных операций по первичным документам, на основании которых отражены в учете локальная стоимость материальных запасов и транспортные расходы по их приобретению. При большом документообороте этих операций используется прием выборки документов по интервалу в заданной совокупности.

15.6. КОНТРОЛЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В ПРОИЗВОДСТВЕ

Основными источниками проверки использования материальных ресурсов в производстве являются: накопительные ведомости по расходу материалов, журнал-ордер по кредиту счета «Сырье и материалы», сальдовые или оборотные ведомости о движении материалов, карточки и книги складского учета материалов, первичные документы по использованию материалов в производстве и другие.

Приступая непосредственно к проверке использования материальных ресурсов в производстве, устанавливают соответствие данных складского учета данным синтетического учета по счетам группы 1000 «Счета учета материалов». Для этого общий итог остатков (в суммарном выражении) сальдовой ведомости на конец месяца сверяют с остатками на конец месяца, приведенными в ведомости учета материальных запасов, товаров и тары.

Такое сопоставление проводится по каждому складу в отдельности на первое число проверяемого периода. Общие обороты выбытия материалов за месяц по всем складам и остатки материалов на конец месяца, приведенные в ведомости, сверяют с кредитовым оборотом и остатками по счетам группы 1000 «Счета учета материалов» в Главной книге. Если все расхождения явились результатом запущенности учета материальных ресурсов, то проверка прекращается до восстановления бухгалтерского учета материальных запасов.

Затем переходят к проверке совершенных операций по отпуску материалов в производство. Для такой проверки используют накопительные ведомости по расходу материалов со складов, составляемые на основе расходных документов. При большом документообороте по отпуску материалов в производство проверяющие выбирают документы по интервалу в заданной совокупности.

Отпуск материальных запасов со складов в производство оформляется различными документами в зависимости от принадлежности предприятия к соответствующей отрасли. Ими могут быть лимитно-заборные карты с отрывными месячными талонами, акты требования на замену материалов или на дополнительный их отпуск, комплектовочные ведомости, раскройные карты, заборные листы и другие. Но во всех случаях отпуск материалов в производство должен производиться в пределах лимита на выпуск определенного вида изделия. Если же лимиты не установлены, отпуск материалов в производство осуществляется в соответствии с утвержденными рецептами, калькуляциями, в которых компоненты набора сырья и вспомогательных материалов не нарушают качество изделия, и оно соответствует ГОСТам или техническим условиям.

В процессе проверки первичной документации по отпуску сырья в производство надо иметь в виду, что неучтенные излишки могут создаваться при выпуске готовой продукции в производстве в результате завышенных норм сырья и вспомогательных материалов, так как отпуск их производится не по фактическому расходу, а по норме (лимиту). При этом следует определить, не составлены ли лимиты отпуска сырья по завышенным нормам, пересматривались ли они с совершенствованием технологического процесса производства, сопоставить их с действующими нормами на других аналогичных предприятиях. Показатели качественных характеристик материалов, приведенных в расходных документах, сверяют с данными первичных документов на оприходование материалов на склад. В случае замены отдельных материалов, выясняют их причины, возможно, на момент отпуска ценности имелись в наличии по данным складского учета.

Завершающим этапом проверки использования материальных ресурсов в производстве является установление обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовых изделий. Для проверки анализируются данные ведомости учета материальных запасов, товаров и тары. Поскольку показатели этой ведомости проверены при выполнении контрольных процедур по оприходованию материальных ресурсов, то здесь ограничиваются только оценкой техники расчета отклонений, проверкой правильности подсчета среднего процента отклонений и списания отклонений по направлениям расхода материалов, включая и остаток их на складе.

15.7. КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦИЙ С ИНВЕНТАРЕМ И ХОЗЯЙСТВЕННЫМИ ПРИНАДЛЕЖНОСТЯМИ

Важнейшим этапом проверки являются изучение организации и постановки учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей. Устанавливают, обеспечивает ли аналитический и синтетический учет возложенные на него функции контроля за своевременным и полным оприходованием инвентаря и хозяйственных принадлежностей, выявлением их фактической себестоимости в зависимости от классификационных групп, а внутри - по их подгруппам и отдельным наименованиям предметов.

Учет приобретения инвентаря и хозяйственных принадлежностей, их поступление, оприходование и определение фактической себестоимости ведутся аналогично учету материалов. Поэтому эти вопросы проверяются в том же порядке, как и материалы.

Основными источниками информации о приобретении, эксплуатации и выбытии инвентаря и хозяйственных принадлежностей служат карточки складского учета, материальные отчеты с приложенными оправдательными документами, данные учетных регистров по счету «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и «Счетам учета заготовления и приобретения материалов».

При изучении организации и постановки учета особое внимание обращается на прикрепление инвентаря и хозяйственных принадлежностей за конкретными лицами в местах их хранения и использования, наличие на всех предприятиях соответствующей маркировки, правильное оформление первичными документами движения инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Затем переходят к проверке существа совершенных операций по движению отдельных классификационных групп и предметов. Проверяя записи в карточках складского учета или в ведомостях по учету инвентаря и хозяйственных принадлежностей следует установить, нет ли среди них предметов (объектов), относящихся к основным средствам.

В складском учете обращают внимание на те классификационные группы и подгруппы инвентаря, по которым длительное время не было движения, и имеются сверхнормативные запасы. По данным карточек, журналов (ведомостей) и требований на выдачу инвентаря и хозяйственных принадлежностей с учетом даты выдачи и сроков использования устанавливают, нет ли предметов, числящихся за рабочими и другими работниками, которые могли быть утеряны или пришли в негодность. Изучая выдачу спецодежды и спецобуви в бесплатное пользование, проверяющие руководствуются действующими на предприятии нормами выдачи, сроками использования и перечнем лиц, которым она может быть выдана, устанавливают случаи преждевременной замены спецодежды и спецобуви и их причины, а также материальный ущерб, причиненный предприятию в результате использования инвентаря и хозяйственных принадлежностей не по назначению, или подмены новых предметов бывшими в эксплуатации.

Тщательной проверке подвергаются акты на списание инвентаря и хозяйственных принадлежностей. Акты должны быть составлены по установленной форме с обязательным участием в комиссии соответствующих специалистов и утверждены руководителем. Списание инвентаря и хозяйственных принадлежностей по актам может производиться лишь при наличии документов, подтверждающих сдачу их в металлолом или утильсырье. В случае обнаружения фактов преждевременного списания по причине ломки и порчи выявляют ответственных лиц и сумму причиненного ущерба.

15.8. ПРОВЕРКА ПОЛНОТЫ И КАЧЕСТВА ПРОВЕДЕНИИХ ИНВЕНТАРИЗАЦИЙ ТОВАРНО – МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ И ОТРАЖЕНИЕ ИХ РЕЗУЛЬТАТОВ В УЧЕТЕ

Периодические инвентаризации ТМЗ предприятие проводит в сроки, предусмотренные в их планах контрольно-инвентаризационной работы, утверждаемых руководителем предприятия. Но независимо от плановых сроков проведение инвентаризации обязательно:

- перед составлением годового бухгалтерского отчета, но не ранее 1 октября отчетного года;
- при передаче имущества предприятия в аренду, продаже, а также преобразовании государственного предприятия в АО или иной хозяйствующий субъект;
- при смене материально-ответственных лиц;
- при установлении фактов хищения или злоупотребления, а также порчи ценностей;
- в случае пожара или стихийных бедствий.

Изучение материалов инвентаризаций начинается с проверки наличия в бухгалтерии всех необходимых документов, подтверждающих факт проведения инвентаризаций: приказов или распоряжений о проведении инвентаризации и составе инвентаризационных комиссий; материальных отчетов; инвентаризационных списей или актов инвентаризации запасов; сличительных ведомостей; письменных объяснений материально-ответственных лиц по результатам инвентаризаций; протоколов, приказов и других документов по рассмотрению и утверждению результатов инвентаризаций.

Затем определяется компетентность комиссий, проводивших инвентаризацию, включены ли в состав комиссии специалисты, хорошо знающие потребительские признаки ценностей (сорта, марки и другое), условия их хранения, порядок и технику учета ценностей, в случае, если инвентаризация проводилась без участия материально-ответственных лиц или после стихийных бедствий; устанавливают, включен ли в состав комиссии представитель вышестоящего звена или местного органа власти в качестве председателя комиссии.

После проверки полноты материалов инвентаризации и компетентности состава комиссии приступают к проверке полноты и качества проведенных инвентаризаций.

Наличие нарушений при оформлении инвентаризационных материалов обязывает проверяющих изучить их причины. Они могут быть результатом халатного отношения к выполнению своих обязанностей или результатом должностного подлога с целью сокрытия установленных фактов недостач и излишков отдельных видов материальных запасов.

Для установления и подтверждения таких нарушений привлекают другой экземпляр инвентаризационной описи, первичные документы, данные аналитического учета, калькуляции и др.

Если в инвентаризационной описи приведены только наименования материалов без указания потребительских признаков (сорта, размера, марки, номера) или в эти показатели внесены исправления, для проверки нужно использовать первичные документы на оприходование материалов, а также данные аналитического учета. Путем взаимной сверки показателей этих документов с данными инвентаризационной описи устанавливают достоверность записи в опись.

Если же по соответствующей группе материалов учет осуществляется в суммарном выражении, для проверки по документам восстанавливается количественный учет по сортности материалов. Полученные остатки по данным учета сопоставляются с остатками материалов, приведенными в инвентаризационной описи.

В процессе проверки обращается внимание на правильность составленных расчетов на списание потерь в пределах норм естественной убыли и сверх этих норм. Такие потери могут быть списаны только по правильно оформленным документам с разрешения руководителя предприятия в том случае, когда выявлена недостача и имеются утвержденные нормы естественной убыли. При этом списание может быть произведено не свыше размеров выявленной недостачи по сличительной ведомости.

Также в процессе проверки выясняют, соблюдается ли установленный порядок оформления списания потерь и недостач при последующих инвентаризациях с целью изъятия с оборота доброкачественных ценностей.

При определении результатов инвентаризации могут выявляться недостачи и излишки отдельных ценностей. Как исключение допускается возможный зачет недостач излишками, образовавшимися в результате их пересортицы. Но зачет недостач излишками может производиться только в отношении одной и той же группы товарно-материальных запасов, если они выявлены на одну и ту же дату, у одного и того же материально-ответственного лица, за один и тот же проверяемый период. Поэтому в процессе проверки выявляют, соблюдается ли установленный порядок зачета недостач образовавшимися излишками и отнесены ли на виновных лиц суммовые разницы в результате того, что стоимость недостающих ценностей выше оказавшихся в излишке.

Проверка сохранности материальных запасов начинается с инвентаризации. Руководитель группы до начала проверки должен узнать все места хранения ценностей и составить перечень подлежащих выборочной инвентаризации ценностей.

Перед началом работы аудитор договаривается с руководителем организации о создании комиссии. Руководителем организации издается приказ, который вручается членам инвентаризационной комиссии, а председателю комиссии – контрольный пломбир.

В состав инвентаризационной комиссии помимо материально-ответственных лиц обычно включаются представители руководства предприятия, специалисты. Присутствие при инвентаризации материально-ответственного лица является обязательным.

Отдельные аудиторы делают ошибку, когда принимают решение проводить инвентаризацию без материально - ответственного лица, поскольку тот в отпуске или находится длительное время на больничном. Ведь в случае установления недостачи материальных запасов материально-ответственное лицо попросту может ее впоследствии не признать и оспорить ее результаты.

В случае отсутствия материально-ответственного лица по уважительной причине аудитор должен опечатать склад и к инвентаризации приступить только после его выхода на работу.

Перед началом инвентаризации материально-ответственное лицо составляет отчет по приходу и отпуску материальных запасов на дату начала инвентаризации и сдает один экземпляр в бухгалтерию организации, а другой – аудитору. Кроме того, аудитор получает от материально-ответственных лиц расписку о том, что все документы, относящиеся к приходу или расходу ценностей, сданы в бухгалтерию и что никаких не оприходованных или не списанных в расход ценностей у них нет. Аналогичные расписки берутся у лиц, имеющих подотчетные суммы на приобретение ценностей или доверенности на их получение.

После этого комиссия приступает к проверке наличия ценностей путем взвешивания, пересчета или перемеривания. Аудитор должен удостовериться в правильности работы весоизмерительных приборов. Отдельные аудиторы стараются сами лично подсчитывать, взвешивать, а счетный работник или материально-ответственное лицо в это время записывает. Этого делать не следует. Аудитор должен следить за правильностью проведения работы и сам записывать результаты. Чтобы избежать недоразумений, запись результатов ведет и материально-ответственное лицо. Периодически эти записи сверяются.

Результаты инвентаризации по каждому виду ценностей фиксируются в инвентаризационных описях, составляемых отдельно по местам нахождения или хранения ценностей и должностным лицам, ответственным за их сохранность.

Они отражаются в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. В практике был случай, когда аудитор при инвентаризации не включил в опись материальные ценности, которые по заявлению материально-ответственных лиц якобы не принадлежат данному предприятию, а находятся временно на хранении. Аудитор на такие ценности должен составить отдельную опись, а затем встречной проверкой выяснить, кому они принадлежат, почему хранятся на складе другого предприятия, ведется ли их учет на забалансовом счете 002.

Особое внимание аудитор должен обращать на номера, марки, наименования материальных запасов. Были случаи, когда аудиторы путем сличения номеров и марок на фактически имеющихся ценностях с приходными документами и паспортами устанавливали замену одного автомобильного двигателя на бывший в употреблении или автошин одной, более дефицитной марки, на автошины менее дефицитные и меньшей стоимости.

По некоторым материальным ценностям рекомендуется проводить отбор проб. Пробы отбираются в двух экземплярах и опечатываются печатью, один экземпляр пробы в соответствующей посуде передается в лабораторию для анализа, второй оставляется в организации под расписку, которая передается аудитору. На отобранные для анализа пробы составляется акт, в котором указывается наименование организации, вес, объем, место отбора, температура воздуха в месте хранения. Акт отбора проб подписывается аудитором и материально-ответственным лицом.

По данным инвентаризации составляются описи, которые подписывают все члены инвентаризационной комиссии, а материально-ответственное лицо, кроме того, по каждой описи дает расписку следующего содержания: «Все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи, комиссией проверены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем ответственном хранении».

Если при инвентаризации были выявлены расхождения фактического наличия ценностей с данными бухгалтерского учета, то аудитор оформленную опись передает в бухгалтерию для составления сличительной ведомости.

Сличительные ведомости составляются только по ценностям, по которым выявлены отклонения от учетных данных. Они подписываются главным (старшим) бухгалтером и материально-ответственным лицом.

Если установлены недостачи или излишки, материально-ответственное лицо представляет письменное объяснение. Недостачи ценностей сверх норм убыли относятся на виновных лиц, а излишки подлежат оприходованию. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы допускается в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же наименования.

Недостача ценностей сверх норм убыли и потери от порчи ценностей, когда конкретные виновники недостачи и порчи не установлены, могут быть списаны самим предприятием с возмещением за счет дохода коллектива.

Хотя сличительную ведомость составляет бухгалтерия данного предприятия, аудитор должен проверить правильность ее составления и соответствие внесенных в нее работниками бухгалтерии записей бухгалтерским данным.

В проверке сохранности материальных запасов важное место занимает проверка полноты оприходования материальных запасов и правильность их списания в расход, так как это в отдельных случаях используется для создания излишков сырья, из которого затем изготавливается неучтенная продукция.

Обычно контроль за оприходованием ценностей осуществляется путем проверки расчетных документов, поступающих от поставщиков. К таким документам относятся платежные требования, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные с разного рода приложениями (спецификациями, сертификатами, удостоверениями качества и т. д.).

Прибывшие на предприятие ценности должны своевременно приходить на соответствующий склад или, если они сразу переданы в цех, то они оформляются как поступившие на склад и отпущенные затем в цех, о чем в документах делается специальная отметка.

Таким образом, в этом случае работник склада подтверждает наличие и передачу в цех материальных запасов.

Кроме того, при проведении проверки сохранности материальных запасов аудитору следует проверить:

- правильно ли ведется учет по неотфактурованным поставкам, материальным запасам в пути;

- правильно ли ведется ведомость № 10 «Движение материалов в денежном выражении»; все ли материально-ответственные лица, за которыми числятся в подотчете остатки материальных запасов, представляют ежемесячно материальные отчеты; допускается ли списание материалов на производство без представления указанных отчетов (в связи с болезнью материально-ответственного лица или по другим причинам) по отдельным распоряжениям руководства предприятия с последующей корректировкой количества и стоимости списанных материалов, согласно представленному отчету; имеются ли случаи, когда материальные ценности числятся в подотчете за уволенными работниками (каковы причины и какие меры приняты к взысканию их стоимости с виновных лиц); соответствует ли стоимость поступивших материальных запасов (от поставщиков и т. д.) по учетным ценам их стоимости по этим же ценам, отраженным в журналах-ордерах № 6 или 7; правильно ли отнесены на соответствующие балансовые счета израсходованные и реализованные материалы, списанные по негодности инвентарь и хозяйственные принадлежности; правильно ли определены и списаны отклонения фактической себестоимости материальных запасов от их стоимости по учетным ценам; в условиях инфляции, когда учетные цены затруднительно применять, какова учетная политика предприятия в части метода оценки материальных запасов; правильно ли определен состав транспортно-заготовительных расходов и их учет;

- правильно и полностью ли отражены операции материальных запасов в ведомости № 16, реальность задолженности, числящейся за покупателями за отпущеные материальные ценности; наличие просроченной задолженности, по которой истек срок исковой давности; имеются ли счета, предъявленные в банк на инкассо, которые были акцептованы покупателями только частично или был предъявлен банку отказ в оплате на полную сумму, какие меры были приняты в этих случаях;

- состояние складского хозяйства, условия хранения материальных запасов; правильность приемки материалов по количественным и качественным показателям; выполнение материально-ответственными лицами инструкции о порядке хранения и учета материальных запасов, причин нарушения правил их хранения; обеспечение контроля вывозимых и выносимых с территории склада предприятия материальных запасов; техническое состояние складских помещений;

- заключены ли письменные договоры о материальной ответственности с работниками, которым переданы ценности; правильность и своевременность оформления движения материальных запасов на складе; соблюдение правил выдачи доверенностей и отчетности по их использованию;

- правильность списания материальных запасов на производство; соответствие действующих норм современному уровню технологии и организации производства; правильность оформления отпуска материалов на переработку, на сторону;

- обоснованность списания недостач и потерь материальных запасов по нормам естественной убыли при их хранении и транспортировке.

15.9. АУДИТ НАЛИЧИЯ И УЧЕТА ДВИЖЕНИЯ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ

При проведении аудита наличия и движения животных, прежде всего, аудиторы должны ознакомиться с размещением их на территории организации и закреплением за отдельными материально-ответственными лицами. Необходимо также изучить условия содержания и кормления животных.

В каждой организации следует заблаговременно разрабатывать мероприятия по обеспечению сохранности животных. Для этого необходимо проверить наличие постоянно действующих инвентаризационных комиссий в местах размещения животных, обеспеченность бланками документов бухгалтерского и зоотехнического учета.

Всестороннему контролю следует подвергнуть сохранность животных и кормов на фермах. Для этого, наряду с изучением текущих учетных документов и записей (в книге учета движения животных и птицы на ферме, ведомостей расхода кормов, отчетов о движении материальных запасов), можно применять контрольные инвентаризации наличия животных, остатков кормов и др. Аудитор должен изучить результаты проведенных инвентаризаций наличия животных и птицы, а также правильность отражения на счетах бухгалтерского учета этих результатов.

Своевременность, правильность оценки и полноты оприходования приплода животных можно установить разными способами и приемами, которые, однако, дают наибольший эффект при их комплексном применении.

Однако наиболее эффективным приёмом контроля полноты и своевременности оприходования приплода животных является проведение внезапной инвентаризации. Полноту оприходования животных, купленных у населения, выявляют путем изучения актов на их закупку и сверки последних с ведомостями расхода кормов, ведомостями взвешивания животных, отчетами о движении скота и птицы на ферме, записями в книге учета движения скота и других регистрах бухгалтерского и зоотехнического учета.

Наряду с проверкой реальности количества купленных животных следует установить также правильность указания их живой массы. Для этого необходимо изучить ведомости взвешивания животных. При необходимости применяют приемы контрольной инвентаризации (по инвентарным номерам этих животных) и опрос сдатчиков и приемщиков этого скота.

Основными направлениями выбытия животных является: продажа; плановый или вынужденный забой; падеж (гибель). Цель проверки выбытия животных - выявить достоверность, законность и целесообразность хозяйственных операций, отраженных в соответствующих первичных документах.

Наиболее тщательно следует проверить факты падежа животных, который может происходить вследствие различных заболеваний и травм. Подробное изучение актов на падеж позволяет установить, в каких подразделениях, в каком возрасте, в какое время года и по каким причинам происходил падеж.

При проверке реализации животных необходимо установить характер отдельных операций по реализации, количества, живую массу, упитанность, породность, класс, балансовую стоимость животных по видам, инвентарные номера, возраст. Следует установить правильность оформления результатов инвентаризации поголовья. Это позволяет выявить неучтенное поголовье или его недостачу, замену одних животных другими.

Изучение в ходе аудита материалов ранее проведенных инвентаризаций позволяет установить не только частоту случаев выявления неоприходованного молодняка животных, их виновников и принятие мер к недопущению подобных случаев в дальнейшем, но и то, насколько часто и умело используется инвентаризация при осуществлении внутрихозяйственного контроля.

Другой прием - сопоставление актов на оприходование приплода животных с регистрами зоотехнического учета (например, с журналом регистрации приплода и выращивания молодняка крупного рогатого скота - форма № 4-мол., книгой учета осеменений и отелов крупного рогатого скота - форма № 3-мол., книгой учета опоросов и приплода свиней - форма № 6-св.).

Такое сопоставление документов позволяет выявить имеющиеся расхождения как в датах оприходования приплода, так и в его массе при рождении.

Возможно контрольное взвешивание телят. Указанный прием позволит выявить факты занижения живой массы приплода.

Особо тщательной проверке подлежат операции по закупке скота у населения.

К наиболее часто встречающимся случаям нарушений относятся: составление документов на закупку, когда на самом деле животные у физических лиц не приобретались; установление завышенных цен, по которым произведены расчеты со сдатчиками, и др.

Выявить подобные факты можно комплексным применением ряда приемов документального и фактического контроля. Так, эти приемы применяются при определении своевременности заполнения товарно-транспортных накладных, соответствия их данным приемных квитанций заготовительной организации и записям в учетных регистрах, выявлении причин расхождения и виновных лиц. Особое внимание должно быть обращено на соответствие показателей живой массы и упитанности животных в указанных документах, так как за расхождениями между ними могут скрываться факты замены тяжеловесных и упитанных животных легковесными и тощими и др.

Для установления правильности отражения данных на счетах бухгалтерского учета необходимо провести взаимную сверку этих данных в соответствующих регистрах учета. Так, сумма дебетового оборота в ведомости по форме № 73-АПК по каналам движения - приплод и прирост должна быть равна кредитовому обороту, отраженному в журнале-ордере № 10-АПК по счету 2010, и счету 2310. Оборот по каналу движения - покупка необходимо сверить с данными журналов-ордеров № 6-АПК, № 5-АПК и № 8-АПК. Оборот по каналу - переведено из основного стада - сверяют с данными синтетического учета в журнале-ордере № 14-АПК, Главной книге и отчете.

15.10. ВОПРОСНИК ПО ПРОВЕРКЕ УЧЕТА ТМЗ

№ п/п	Вопросы для проверки	Источники аудита	Результаты проверки		Приме- чание
			Да	Нет	
1.	2	3	4	5	6
1.	Удельный вес ТМЗ в структуре активов а) высокий б) средний в) низкий	Бухгалтерский баланс (форма № 1)			
2.	Удельный вес ТМЗ в структуре затрат а) высокий б) средний в) низкий				
3.	Разработана ли на предприятии номенклатура-ценник				
4.	Оценка материалов ведется по методам: а) FIFO б) AVECO	Учетная политика			
5.	Установлен ли на предприятии круг лиц, который ответствен за приемку, сохранность и отпуск материальных запасов	Приказ по предприятию			
6.	Заключены ли с ними договоры о материальной ответственности				
7.	Имеются ли на предприятии должностные инструкции для материально-ответственных лиц: а) кладовщик б) экспедитор				
8.	Соблюдается ли установленный порядок подбора кадров для работы в складском хозяйстве				
9.	Имеется ли на предприятии список должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов по движению ТМЗ	Приказ по предприятию			
10.	Имеются ли на складах образцы подписей этих лиц				

1	2	3	4	5	6
11.	Существуют ли необходимые условия хранения материалов на складах: а) охранная сигнализация б) пожарная сигнализация в) металлические двери, решетки г) полки, стеллажи, ящики, шкафы и т.п. д) навесы для материалов открытого хранения				
12.	Существует ли специализация складов для хранения материалов с различными физико-химическими свойствами				
13.	Обеспечены ли склады необходимыми весоизмерительными приборами и мерной тарой: а) весы б) метры в) штангенциркули г) автозаправочные колонки д) ареометры и т.д.				
14.	Проходят ли весоизмерительные приборы проверку в учреждениях Госпроверки				
15.	Своевременно и регулярно ли сдаются материальные отчеты материально-ответственными лицами				
16.	Проводятся ли инвентаризации материальных запасов: а) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности б) при смене материально-ответственных лиц в) при стихийных бедствиях г) при выявлении расхождений между бухгалтерским и складским учетами, хищений, а также несоблюдения условий хранения д) при переоценке ТМЗ е) при реорганизации предприятия				

1	2	3	4	5	6
17.	Обеспечен ли каждый вид материалов на складе соответствующим ярлыком				
18.	Выявлялись ли при проведении инвентаризации: а) излишки б) недостачи в) пересортица г) порча ценностей				
19.	Выявлялись ли лица, виновные в образовании этих отклонений				
20.	Принимались ли меры в отношении этих лиц: а) возмещение убытков б) административное взыскание в) передача дел в следственные органы				
21.	Правильно ли отражены результаты инвентаризаций в бухгалтерском учете				
22.	Ведется ли на предприятии книга учета выданных доверенностей				
23.	Соответствуют ли требованиям условия хранения аннулированных доверенностей				
24.	Имеются ли коммерческие акты и предъявленные претензии к поставщикам или транспортным организациям а) коммерческий акт от «__» числа б) коммерческий акт от «__» числа и т.д.				
25.	Оприходование материальных запасов производится: а) своевременно б) полностью				
26.	Приходуются ли на склад: а) сэкономленные сырье и материалы б) возвратные отходы производства в) отходы от брака продукции г) отходы от ликвидации основных средств д) отходы от ликвидации инвентаря и хозяйственных принадлежностей				

1	2	3	4	5	6
27.	Своевременно ли производится оплата поставщикам ТМЗ				
28.	Правильно ли ведется учет расчетов по НДС				
29.	Правильно ли ведется учет: а) неотфактурованных поставок б) материалов в пути				
30.	Установлены ли нормативы производственных ТМЗ на складе				
31.	Соблюдаются ли эти нормативы				
32.	Правильно ли ведется учет расчетов по налогу на прибыль в части налогооблагаемой базы, касающейся учета ТМЗ				
33.	Правильно ли ведутся учет и списание транспортно-заготовительных расходов				
34.	Правильно ли оформляются документы по: а) оприходованию ТМЗ б) расходу ТМЗ в) внутреннему перемещению ТМЗ				
35.	Соответствуют ли итоговые суммы, отраженные в ведомостях учета материальных запасов, данным других учетных регистров				
36.	Имеются ли на предприятии утвержденные нормы расхода материалов на производство продукции				
37.	Обоснованы ли эти нормы расхода				
38.	Соблюдаются ли эти нормы				
39.	Имеются ли объяснительные на случаи перерасхода материалов				
40.	Достоверность отчетных данных о наличии и движении ТМЗ				

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
----------------------	----------

РАЗДЕЛ I. ОСНОВЫ АУДИТА

ГЛАВА 1. СУЩНОСТЬ, НЕОБХОДИМОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ АУДИТА

1.1. ВОЗНИКНОВЕНИЕ АУДИТА.....	5
1.2. СУЩНОСТЬ АУДИТА.....	6
1.3. ВИДЫ АУДИТА.....	8
1.4. ТИПЫ АУДИТА.....	9
1.5. ВЗАИМООТНОШЕНИЯ АУДИТОРА И КЛИЕНТА.....	11

ГЛАВА 2. АУДИТОРСКАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ В РЕСПУБЛИКЕ УЗБЕКИСТАН И ЕЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ

2.1. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....	13
2.2. ОСНОВНЫЕ ПРАВОВЫЕ ФОРМЫ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В АУДИТЕ.....	15

ГЛАВА 3. МЕТОДОЛОГИЯ АУДИТА И АУДИТОРСКИЕ СТАНДАРТЫ

3.1. ЗНАЧЕНИЕ И ЦЕЛЬ АУДИТОРСКИХ СТАНДАРТОВ.....	17
3.2 МЕЖДУНАРОДНЫЕ ПРАВИЛА (СТАНДАРТЫ) АУДИТА.....	18

ГЛАВА 4. ПОДГОТОВКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

4.1 ОТБОР КЛИЕНТОВ АУДИТОРСКИМИ ФИРМАМИ. ТИПЫ КЛИЕНТОВ.....	19
4.2 ДОГОВОР НА ПРОВЕДЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.....	20
4.3 ОЦЕНКА СТОИМОСТИ АУДИТОРСКИХ УСЛУГ.....	21
4.4 ПИСЬМО-ОБЯЗАТЕЛЬСТВО АУДИТОРА ПЕРЕД КЛИЕНТОМ.....	22

ГЛАВА 5. СТРАТЕГИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

5.1 ОПРЕДЕЛЕНИЕ СТРАТЕГИИ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТА.....	24
5.2. ПРЕДПЛАННАЯ ПОДГОТОВКА.....	25
5.3. ПОЛУЧЕНИЕ ОБЩЕЙ ИНФОРМАЦИИ О ПРЕДПРИЯТИИ.....	25
5.4. ОЦЕНКА МАТЕРИАЛЬНОСТИ (СУЩЕСТВЕННОСТИ) В АУДИТЕ.....	26
5.5. ОЦЕНКА АУДИТОРСКОГО РИСКА.....	27
5.6 ОЦЕНКА СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ.....	28
5.7. АУДИТ В СИСТЕМЕ ЭЛЕКТРОННОЙ ОБРАБОТКИ ДАННЫХ.....	29
5.8. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ ЭКСПЕРТА.....	30

ГЛАВА 6. ТЕХНОЛОГИЯ АУДИТА

6.1. ПРОГРАММА АУДИТА.....	32
6.2. АУДИТОРСКАЯ ВЫБОРКА.....	33
6.3. ФОРМЫ КОНТРОЛЯ КАЧЕСТВА РАБОТЫ АУДИТОРА.....	33
6.4. АУДИТОРСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ И ДОКАЗАТЕЛЬСТВА.....	35
6.5. ДОКУМЕНТАЦИЯ АУДИТОРА.....	36
6.6. МЕТОДЫ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ.....	37
6.7. ОЦЕНКА ПРИНЦИПА ДЕЙСТВУЮЩЕГО ПРЕДПРИЯТИЯ.....	38

ГЛАВА 7. МОШЕННИЧЕСТВО И ОШИБКА

7.1 ПОНЯТИЕ МОШЕННИЧЕСТВА И ОШИБКИ.....	39
7.2. КЛАССИФИКАЦИЯ ОШИБОК.....	39

ГЛАВА 8. ЗАВЕРШЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ

8.1. ОБЗОР НЕОПРЕДЕЛЕННЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ.....	41
8.2. ОЦЕНКА РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА.....	42
8.3. ФОРМА И СТРУКТУРА АУДИТОРСКОГО ОТЧЕТА.....	43
8.4. ВИДЫ АУДИТОРСКИХ ЗАКЛЮЧЕНИЙ.....	46

РАЗДЕЛ II. МЕТОДОЛОГИЯ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ

ГЛАВА 9. АУДИТ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ

9.1. ЦЕЛИ ПРОВЕРКИ И ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ.....	52
9.2. ПРОВЕРКА ПРАВИЛЬНОСТИ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОТРАЖЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ.....	53
9.3. ПРОВЕРКА ЗАКОННОСТИ ОПЕРАЦИЙ С НАЛИЧНЫМИ ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ.....	54
9.4. АУДИТ БАНКОВСКИХ ОПЕРАЦИЙ.....	67
9.5. АУДИТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	69
9.6. ТИПОВЫЕ НАРУШЕНИЯ ДЕЙСТВУЮЩИХ ПРАВИЛ ВЕДЕНИЯ ОПЕРАЦИИ С ДЕНЕЖНЫМИ СРЕДСТВАМИ И ИХ ПОСЛЕДСТВИЯ.....	70

ГЛАВА 10: АУДИТ РАСЧЕТНО-КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

10.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА РАСЧЕТНО-КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....	72
10.2. ПРОГРАММА АУДИТА РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ.....	73
10.3. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ.....	81
10.4. ПРОГРАММА АУДИТА РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ.....	87
10.5. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ.....	89
10.6. АУДИТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГАМ.....	97
10.7. АУДИТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ.....	99

ГЛАВА 11. АУДИТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

11.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОБЪЕКТ ПРОВЕРКИ.....	104
11.2. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА.....	104
11.3. ТЕСТЫ ПРОВЕРКИ СОСТОЯНИЯ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И ПРОГРАММА ПРОВЕРКИ.....	105
11.4. МЕТОДИКА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА.....	107
11.5. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ.....	109

ГЛАВА 12. АУДИТ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

12.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОБЪЕКТ ПРОВЕРКИ.....	110
12.2. ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ПРОВЕРКИ И ЕЕ ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ.....	112
12.3. ПЛАН И ПРОГРАММА АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	113
12.4. АУДИТ ОПЕРАЦИЙ ПО НАЛИЧИЮ И СОХРАННОСТИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	117
12.5. АУДИТ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	123
12.6. КОНТРОЛЬ НАЧИСЛЕНИЯ АМОРТИЗАЦИИ И ОПРЕДЕЛЕНИЯ ИЗНОСА ОСНОВНЫХ ФОНДОВ.....	125
12.7. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ ВОПРОСНИК ПО ПРОВЕРКЕ УЧЕТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ.....	130

ГЛАВА 13. АУДИТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

13.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	135
13.2. ПРОВЕРКА СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	136
13.3. СОСТАВЛЕНИЕ ПРОГРАММЫ АУДИТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	139
13.4. ПОРЯДОК АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	141
13.5. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ.....	143

ГЛАВА 14. АУДИТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

14.1. ЦЕЛИ, ЗАДАЧИ И ИСТОЧНИКИ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	144
14.2. ПРОВЕРКА СОСТОЯНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	146
14.3. СОСТАВЛЕНИЕ ПРОГРАММЫ АУДИТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	148
14.4. ПОРЯДОК АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	150
14.5. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ.....	151

ГЛАВА 15. АУДИТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

15.1. ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫЕ И НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, РЕГУЛИРУЮЩИЕ ОБЪЕКТ ПРОВЕРКИ.....	152
15.2. ПЛАН И ПРОГРАММА АУДИТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ.....	153
15.3. ИСТОЧНИКИ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ ПРОВЕРКИ, ОСНОВНЫЕ КОМПЛЕКСЫ ЗАДАЧ И МЕТОДИКА ПРОВЕРКИ. ТИПИЧНЫЕ ОШИБКИ.....	157
15.4. ПРОВЕРКА СОСТОЯНИЯ СКЛАДСКОГО ХОЗЯЙСТВА И СОХРАННОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ.....	163
15.5. КОНТРОЛЬ ПОЛНОТЫ ОПРИХОДОВАНИЯ И ПРАВИЛЬНОСТИ ОЦЕНКИ ПОКУПНЫХ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ.....	165
15.6. КОНТРОЛЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ МАТЕРИАЛЬНЫХ РЕСУРСОВ В ПРОИЗВОДСТВЕ.....	168
15.7. КОНТРОЛЬ ОПЕРАЦИЙ С ИНВЕНТАРЕМ И ХОЗЯЙСТВЕННЫМИ ПРИНАДЛЕЖНОСТЯМИ.....	170
15.8. ПРОВЕРКА ПОЛНОТЫ И КАЧЕСТВА ПРОВЕДЕНИЙ ИНВЕНТАРИЗАЦИЙ ТОВАРНО – МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ И ОТРАЖЕНИЕ ИХ РЕЗУЛЬТАТОВ В УЧЕТЕ.....	171
15.9. АУДИТ НАЛИЧИЯ И УЧЕТА ДВИЖЕНИЯ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ....	177
15.10. ВОПРОСНИК ПО ПРОВЕРКЕ УЧЕТА ТМЗ.....	180



**Издательско – информационный Центр Национальной Ассоциации
Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана**

*Оригинал – макет: Г. Н. Игнатова
Тиражирование: Е. П. Ибрагимова*

Учебное пособие отпечатано в типографии Издательско – информационного Центра Национальной Ассоциации Бухгалтеров и Аудиторов Узбекистана

г. Ташкент, 2003 г. Лицензия № 10-792, выдана 05.04.2002 г.
Подписано в печать 25.01.2003 г. Тираж 500 экз.

Обращайтесь к нам по адресу:

г. Ташкент, 700000, а/я 4230,
г. Ташкент, 700084, ул. Мавлянова, 1А
Тел. 34-01-87;

137-61-49
137-61-50
137-61-53
137-61-54 } доб. 258 – приемная, 238, 216