

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Курганский государственный университет»
Кафедра «Анализ, бухгалтерский учет и аудит»

А У Д И Т

Методические указания
к выполнению контрольной работы
студентами заочной формы обучения
направления 38.03.01 «Экономика»
(профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»)

Курган 2015

Кафедра: «Анализ, бухгалтерский учет и аудит»
Дисциплина: «Аудит»
(направление 38.03.01).
Составитель: канд. экон. наук, доцент О.А. Воробьева.

Утверждены на заседании кафедры «06» ноября 2014 г.

Рекомендованы методическим советом университета «19» декабря 2014 г.

1 Общие указания

Целью контрольной работы по дисциплине «Аудит» является закрепление теоретических знаний и практических навыков по названной дисциплине. Контрольная работа предполагает раскрытие *одного теоретического вопроса с элементами практической направленности*. Выбор варианта контрольной работы производится *по номеру студента в списке группы*.

Теоретическая часть заключается в раскрытии одной из предложенных тем. Описание поставленного вопроса следует основывать на действующей на момент написания контрольной работы нормативной базе. Вопрос должен быть раскрыт максимально полно, при этом следует придерживаться приведенной ниже схемы изложения:

1) цель и задачи аудита рассматриваемого объекта (*одна цель и не менее пяти задач*);

2) нормативная база по учету рассматриваемого объекта (*не менее 10 нормативных документов*);

3) источники информации аудируемого лица по рассматриваемому объекту (*все источники информации следует представить с разбивкой на три группы*:

- *первичные учетные документы*;
- *регистры бухгалтерского и налогового учета*;
- *формы бухгалтерской отчетности с указанием строк, содержащих информацию, относящуюся к рассматриваемому объекту*);

4) план и программа аудита рассматриваемого объекта (*план должен содержать не менее пяти направлений проверки. В программе каждому направлению должно соответствовать не менее трех аудиторских процедур*);

5) описание основных аудиторских процедур по рассматриваемому объекту (*предполагает теоретическое описание аудиторских процедур, представленных в программе аудита, со ссылками на действующие нормативные документы в сфере учета и налогообложения*);

6) классификатор возможных нарушений по рассматриваемому объекту (*классификатор должен содержать не менее 10 возможных нарушений*).

Практическая часть контрольной работы заключается в реализации следующих направлений:

1) формирование теста оценки эффективности системы внутреннего контроля (далее – СВК), в том числе применительно к рассматриваемому объекту, для конкретной организации (*тест должен содержать пять блоков, в каждом из которых должно быть не менее семи вопросов*);

2) расчет общего уровня существенности, а также его частного значения применительно к рассматриваемому объекту (*расчет производить на основании бухгалтерской отчетности или иных данных конкретной организации. Бухгалтерскую отчетность или иные данные, на основании которых производился расчет, следует привести в приложении к контрольной работе*);

3) определение уровня аудиторского риска, а также его составляющих: неотъемлемого риска, риска средств контроля и риска необнаружения (*расчет*

компонентов аудиторского риска проводится с учетом специфики деятельности конкретной организации).

Практическая часть в структуре контрольной работы **относится к пункту 4** (план и программа аудита по рассматриваемому объекту). Тест оценки эффективности СВК, расчеты уровня существенности и компонентов аудиторского риска **должны предшествовать** плану и программе аудита.

Работа оформляется в соответствии с требованиями, предъявляемыми к оформлению контрольных работ с соблюдением ГОСТа. Работа должна быть набрана на компьютере и распечатана на листах формата А4. При оформлении должны соблюдаться следующие требования:

- левое поле – 30 мм, правое – 10 мм, верхнее – 20 мм, нижнее – 20 мм;
- шрифт – 14 пт, стиль шрифта – Times New Roman;
- междустрочный интервал – 1,5;
- нумерация страниц – снизу по центру с учетом титульного листа;
- нумерация разделов и подразделов – арабскими цифрами;
- таблицы и рисунки должны иметь название и соответствующий номер (арабскими цифрами), например: *Рисунок 1 – Название рисунка; Таблица 1 – Название таблицы*. На них должны быть ссылки в тексте, которые при необходимости сопровождаются краткими пояснениями. Название рисунка помещают под рисунком по центру, а название таблицы – над таблицей без абзацного отступа слева;

- формулы должны иметь номер, который проставляется в круглых скобках справа от них. Смысл и значение всех входящих в формулы элементов должны быть расшифрованы либо в предшествующем тексте, либо в экспликации (т.е. раскрыты условные обозначения), непосредственно следующей за формулой;

- в тексте, должны быть сделаны ссылки на литературные источники в квадратных скобках с указанием номера источника в списке используемой литературы, например, [4].

2 Темы теоретических вопросов

1 Аудит учредительных документов, формирования и движения уставного, добавочного и резервного капиталов.

2 Аудит операций с денежными средствами, включая кассу, расчетные, валютные и специальные счета.

3 Аудит расчетов по оплате труда.

4 Аудит дебиторской задолженности.

5 Аудит материально-производственных запасов, включая сырье и материалы, товары.

6 Аудит нематериальных активов и расходов на НИОКР.

7 Аудит учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета.

8 Аудит доходов от обычных видов деятельности и прочих доходов.

9 Аудит расходов по обычным видам деятельности и прочих расходов.

10 Аудит готовой продукции и незавершенного производства.

3 Методические указания к выполнению контрольной работы

3.1 Цель и задачи аудита рассматриваемого объекта

Целью аудита является выражение мнения аудитором о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. На основании данной общей цели можно сформулировать частные подцели для аудита конкретных объектов. Например, для аудита основных средств цель может быть сформулирована следующим образом:

выражение мнения о достоверности отражения информации об основных средствах в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемого экономического субъекта.

Сформулированная цель может быть достигнута путем решения нескольких задач. Например, при проведении аудита основных средств решаются следующие задачи:

– *ознакомиться с содержанием фрагмента учетной политики по организации и ведению бухгалтерского учета, по налогообложению хозяйственных операций, связанных с движением основных средств;*

– *проверить обоснованность отражения сумм хозяйственных операций в составе основных средств;*

– *убедиться в правильности формирования первоначальной стоимости принимаемых к учету основных средств при приобретении за плату и безвозмездно (по договору дарения), при окончании строительных работ и вводе в эксплуатацию законченных объектов, в результате получения в счет вклада в уставный капитал, а также по договору мены;*

– *проверить правильность отражения в регистрах учета и отчетности изменений первоначальной стоимости основных средств в результате переоценок, частичных ликвидаций, достройки, дооборудования, а также модернизации и реконструкции;*

– *проверить правильность и обоснованность начисления амортизации основных средств и т.д.*

3.2 Нормативная база по учету рассматриваемого объекта

В качестве нормативной базы, которую следует использовать аудитору в ходе проведения проверки конкретного объекта, прежде всего, следует назвать документы, регулирующие бухгалтерский учет и налогообложение этого объекта. Опираясь на знание именно таких документов, аудитор может оценить правильность совершенных хозяйственных операций с точки зрения законодательства. *Приводить в числе нормативных источников материалы, регулирующие вопросы организации и методики аудита, не нужно.*

Например, в качестве нормативной базы по учету основных средств, кото-

рую будет использовать аудитор, можно назвать следующие документы:

- ГК РФ, главы 30 «Купля-продажа», 31 «Мена», 32 «Дарение», 34 «Аренда», 37 «Подряд», 39 «Возмездное оказание услуг», 40 «Перевозка» и другие;
- НК РФ, главы 21 «Налог на добавленную стоимость», 25 «Налог на прибыль организаций», 28 «Транспортный налог», 30 «Налог на имущество организаций», 31 «Земельный налог»;
- Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
- Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы;
- Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР;
- Приказ Минфина РФ «О формах бухгалтерской отчетности организаций»;
- Приказ Министерства финансов РФ «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга»;
- ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»;
- ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда»;
- ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и т.д.

3.3 Источники информации аудируемого лица по рассматриваемому объекту

Источниками информации аудируемого лица по рассматриваемому объекту или информационной базой проверки служат документы экономического субъекта, в которых содержатся данные о хозяйственных операциях с данным объектом. Таким образом, это первичные учетные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, а также строки форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, касающиеся объекта проверки. Например, к источникам информации в ходе аудита основных средств можно отнести:

1) первичные учетные документы:

- накладные и счета-фактуры поставщиков на приобретаемые основные средства;
- акты выполненных строительно-монтажных работ с их описанием и счета-фактуры;
- техническая документация (паспорта) производителей основных средств, расчеты, сметы, проектная документация при создании основных средств;
- инвентарные карточки учета основных средств или инвентарные описи и т.д.;

2) регистры синтетического и аналитического учета:

- регистры аналитического и синтетического учета дебетовых и кредитовых оборотов по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

– карточки счетов, оборотно-сальдовые ведомости по счетам, анализ счетов, анализ субконто;

– регистры аналитического учета по начислению амортизации основных средств, содержащие информацию для формирования расходов аудируемого лица по видам деятельности;

– оборотно-сальдовые ведомости за аудируемый период и т.д.;

3) бухгалтерскую (финансовую) и налоговую отчетность:

– бухгалтерский баланс: строки 1140 «Материальные поисковые активы», 1150 «Основные средства», 1160 «Доходные вложения в материальные ценности»;

– отчет о финансовых результатах: строки 2120 «Себестоимость продаж», 2210 «Коммерческие расходы», 2220 «Управленческие расходы», 2340 «Прочие доходы», 2350 «Прочие расходы»;

– отчет об изменениях капитала: строки 3212, 3222, 3312, 3322 «Переоценка имущества»;

– отчет о движении денежных средств: строки 4211, 4221 раздела «Денежные потоки от инвестиционных операций»;

– пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах в части основных средств;

– налоговые декларации по НДС, налогу на прибыль, транспортному налогу, налогу на имущество организаций, земельному налогу.

3.4 Оценка эффективности СВК. Расчет уровня существенности и аудиторского риска. План и программа аудита рассматриваемого объекта

3.4.1 Оценка эффективности СВК

Один из подходов к оценке качества функционирования СВК определен в пункте 54 Федерального правила (стандарта) аудиторской деятельности (далее – ФПСАД) № 8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды, в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности», где сказано: «Понимание средств контроля аудируемого лица не является достаточным без *тестирования* системы эффективности средств контроля». Таким образом, чтобы получить достаточно объективную информационную карту эффективности СВК аудируемого лица, аудитору необходимо построить тест для оценки такой эффективности.

Формирование и наполнение тестов оценки СВК выполняется исходя из профессионального суждения аудитора. Законодательно не определены ни формы, ни даже общий методический подход. Однако в этой связи в пункте 43 ФПСАД № 8 определено следующее: разделение системы внутреннего контроля на пять элементов предоставляет аудиторам удобный подход для анализа того, каким образом различные элементы системы внутреннего контроля аудируемого лица могут влиять на аудит.

Фрагмент теста оценки СВК представлен в таблице 1. В контрольной работе повторять данные вопросы не следует.

Таблица 1 – Тест оценки эффективности СВК (фрагмент)

Перечень вопросов	Отв-ты (да, нет)
1	2
1 Контрольная среда	
1.1 Разработана ли и утверждена система основных принципов управления предприятием?	нет
1.2 Разработаны ли и утверждены схемы структурных подразделений (производственных, управленческих, финансовых, коммерческих)?	да
1.3 Разработана ли система ответственности за ведение бухгалтерского и налогового учета?	да
1.4 ...	...
1.10 Итого эффективность контрольной среды, %	70,0
2 Процесс оценки рисков аудируемым лицом	
2.1 Разработана ли методология выявления хозяйственных рисков?	да
2.2 Обучен ли новый персонал к отслеживанию внутрифирменных рисков?	да
2.3 Разработаны ли мероприятия по предупреждению попыток отдельных лиц нарушать требования контроля и выполнять не соответствующие им функции?	да
2.4 ...	...
2.10 Итого эффективность процесса оценки рисков, %	60,0
3 Информационная система, в том числе связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности	
3.1 Отражаются ли факты хозяйственной деятельности исходя из их экономического содержания?	да
3.2 Исправляются ли искажения (ошибки), допущенные в предшествующие отчетные периоды?	нет
3.3 Заключены ли с материально ответственными лицами договоры о полной материальной ответственности и разработана ли система контроля за сохранностью материальных ценностей?	да
3.4 ...	...
3.10 Итого эффективность информационной системы, %	67,9
4 Контрольные действия	
4.1 Разработаны ли внутрифирменные процедуры, направленные на предупреждение рисков?	да
4.2 Проводятся ли анализ и сравнение фактических показателей с плановыми и прогнозными?	да
4.3 Разработаны ли мероприятия, направленные на пресечение несанкционированного доступа к активам предприятия?	да
4.4 ...	...
4.10 Итого эффективность контрольных действий, %	83,3
5 Мониторинг средств контроля	

1	2
5.1 Осуществляется ли мониторинг за своевременностью и точностью выверки расчетов с бюджетом по налогам и банками?	да
5.2 Осуществляется ли мониторинг за своевременностью и точностью выверки расчетов с контрагентами?	да
5.3 Осуществляется ли контроль за соответствием действий сотрудников внутрифирменной политике?	да
5.4 ...	...
5.10 Итого эффективность мониторинга средств контроля, %	45,5
6 Итого эффективность СВК в целом, %	66,2

Для того чтобы правильно сформировать и заполнить данный тест, следует учитывать пять правил:

1) все задаваемые вопросы должны быть *однонаправленными по смыслу*, то есть ответ «Да» всегда должен иметь положительную характеристику для СВК, а ответ «Нет» – отрицательную, или наоборот. В противном случае при расчете процента эффективности по каждому блоку и по СВК в целом результат будет искаженным;

2) количество задаваемых вопросов должно быть *максимально большим*, по крайней мере не меньше 7-10 в рамках каждого из анализируемых элементов СВК. При этом сами вопросы должны охватывать *широкий спектр методов и процедур*, которые должна применять организация по каждому элементу системы. Смысл этого требования состоит в повышении объективности анализа;

3) процент эффективности каждого элемента СВК рассчитывается как отношение количества положительных ответов к количеству заданных вопросов (в случае отсутствия ответов по некоторым тестам – к количеству тестов, участвующих в опросе) *по конкретному элементу*. При этом общую оценку эффективности СВК нельзя рассчитывать как простое среднее арифметическое из пяти оценок по каждому элементу. Расчет необходимо осуществлять следующим образом: общее количество положительных ответов необходимо соотнести с общим количеством вопросов *по всему тесту*;

4) аудитор может как *самостоятельно* заполнять данный тест ответами, так и попросить сделать это *сотрудника (сотрудников) аудируемого лица*. При этом следует помнить правило, записанное в пункте 8 ФПСАД № 8: «Несмотря на то, что большая часть информации, которую аудитор получает путем запросов, может быть получена от руководства аудируемого лица и тех, кто отвечает за составление финансовой (бухгалтерской) отчетности, запросы, направленные сотрудникам аудируемого лица, в частности *производственному персоналу, внутренним аудиторам и другим сотрудникам с различными административными функциями*, могут быть полезными в обеспечении аудитора различными точками зрения при выявлении рисков существенного искажения информации»;

5) процентное отношение положительных ответов к общему количеству тестов, участвующих в опросе, будет являться *базой для оценки эффективно-*

сти СВК. Если данное соотношение составляет 40–70%, тогда предварительную оценку можно определить как *среднюю*. При отношении *менее 40%* уровень надежности СВК характеризуется как *низкий*, при отношении *более 70%* – как *высокий*.

3.4.2 Расчет уровня существенности

Категория «существенность» является определяющей в аудите, так как именно с ее помощью аудиторы устанавливают допустимую величину искажения бухгалтерской отчетности, что влияет на аудиторское мнение о достоверности бухгалтерской отчетности. Согласно пункту 3 ФПСАД № 4 «Существенность в аудите» информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В контрольной работе следует применять описанный далее метод к определению уровня существенности.

В методе используется пять базовых показателей с установленными критериями существенности к ним:

- балансовая прибыль предприятия (прибыль до налогообложения) – 5%;
- валовой объем реализации (без НДС) (выручка-нетто от продажи товаров, работ, услуг) – 2%;
- валюта баланса – 2%;
- собственный капитал – 10%,
- общие затраты предприятия – 2%.

Общий уровень существенности определяется как средняя арифметическая величина из уровней существенности для базовых показателей, рассчитанных путем умножения значения соответствующего базового показателя на заданный критерий существенности в процентах. Крайние значения этих уровней существенности, сильно отклоняющиеся от среднего, можно отбросить, а новое среднее арифметическое из оставшихся значений округлить в ту или иную сторону от среднего значения, но не более чем на 20%. Полученное таким образом значение можно считать *общим уровнем существенности*.

Для того чтобы получить *частное значение уровня существенности для рассматриваемого объекта* следует:

- рассчитать удельный вес статьи баланса, соответствующей этому объекту в общей валюте баланса;
- умножить полученное значение удельного веса на общий уровень существенности.

Полученное значение так же допускается округлить, но так чтобы округленное значение не отличалось от округляемого более, чем на 20% в большую или меньшую сторону.

3.4.3 Определение аудиторского риска

В теории и практике проверок наиболее распространена модель, в которой приемлемый аудиторский риск (DAR, Desired Audit Risk) представлен в виде произведения его элементов, а именно:

- неотъемлемого риска;
- риска средств контроля;
- риска необнаружения.

Базовая модель аудиторского риска имеет вид:

$$\mathbf{DAR} = \mathbf{IR} \times \mathbf{CR} \times \mathbf{DR}, \quad (1)$$

где **IR** – неотъемлемый риск (Internal Risk);

CR – контрольный риск (Control Risk);

DR – риск необнаружения (Detection Risk).

Оценка неотъемлемого риска IR. Для того чтобы максимально формализовать и стандартизировать процесс оценки неотъемлемого риска в рамках конкретной аудиторской организации можно, как и в случае с оценкой эффективности СВК, построить тест-опросник, в котором бы посредством получения ответов на заданные вопросы очерчивался максимально широкий круг аспектов, необходимых для принятия во внимание аудитором. Пример такого теста, которые можно модифицировать и перестраивать с учетом особенностей как аудитора, так и аудируемого лица, приведен в приложении А.

Расчет величины неотъемлемого риска в процентах на основании данного теста определяется как отношение фактически набранного количества баллов при ответе на вопросы к их максимально возможной величине.

Оценка контрольного риска (риска средств контроля) CR. Это процесс получения достаточной информации об СВК, которая в дальнейшем используется аудитором для выявления искажений, а также при планировании сроков, характера и объема аудиторских процедур.

Следует учитывать, что тестирование СВК на эффективность и оценка риска средств контроля по своей сути являются одним и тем же. Поэтому для того чтобы не проводить дублирование одних и тех же аудиторских процедур, можно поступить следующим образом: *принять оценку риска средств контроля как разницу между 100% и полученной оценкой эффективности СВК.* Например, если надежность СВК была оценена аудитором как 75%, то истолкование этого может быть таким: 75% ошибок, неточностей и искажений, допускаемых аудируемым лицом, замечаются и устраняются его СВК. Таким образом, количество необнаруживаемых и (или) неисправляемых ошибок составляет 25%, а это и есть уровень рискованности средств контроля организации.

Оценка риска необнаружения DR. Один из подходов к определению риска необнаружения состоит в том, чтобы рассчитывать его на основе проведенных тестов и вычисленных значений риска средств контроля и неотъемлемого риска. При таком подходе именно риск необнаружения определяет количество аудиторских доказательств. Это более эффективный способ для планирования и самый распространенный на практике метод. На основании приве-

денной выше базовой формулы аудиторского риска риск необнаружения (DR) будет определяться по формуле:

$$DR = \frac{DAR}{IR \times CR} \quad (2)$$

Допустим, что внутренним стандартом аудиторской фирмы установлено значение приемлемого аудиторского риска DAR 0,05 (5%). Результаты тестирования показали: IR = 0,8 (80% допущенных ошибок бухгалтерия не исправляет) и CR = 0,5 (50% ошибок, допущенных бухгалтерией, не обнаруживает СВК). В этом случае $DR = 0,05 \div (0,8 \times 0,5) = 0,125$, то есть риск необнаружения составляет 12,5%.

Высокие значения IR и CR обязывают организовать проверку так, чтобы максимально снизить величину риска необнаружения (возможно по некоторым объектам проверки полностью отказаться от выборочных методов, а по другим увеличить количество элементов, попадающих в выборочную совокупность; расширить объем аудиторских процедур; применять большее количество методов сбора аудиторских доказательств и т.д.). Низкие значения IR и CR позволяют допустить в ходе проверки более высокий риск необнаружения и при этом получить приемлемое значение общего аудиторского риска.

3.4.4 План и программа аудита рассматриваемого объекта

В пунктах 8 и 10 ФПСАД № 3 «Планирование аудита» говорится следующее: «Аудитору необходимо составить и документально оформить *общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита...* Аудитору необходимо составить и документально оформить *программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.* Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы».

Таким образом, план аудита представляет собой перечень этапов аудита или направлений проверки. Программа же призвана «расшифровывать» каждый этап посредством формулирования аудиторских процедур ему соответствующих. Программа аудита всегда является развитием плана, поэтому должна иметь место тесная смысловая увязка этих документов друг с другом.

Примеры плана и программы аудита основных средств приведены в таблицах 2 и 3.

Таблица 2 – План аудита основных средств (фрагмент)

Проверяемая организация ООО «Альфа»
 Период, за который проводится аудит 2014 г.
 Период проведения аудита с 08.04.2015 г. по 12.04.2015 г.
 Количество человеко-часов 110 чел.-ч.
 Руководитель аудиторской проверки Суриков В.Н.
 Состав аудиторской группы Перова О.С., Орлова Н.А., Юрина Л.П.
 Планируемый аудиторский риск 5%
 Планируемый уровень существенности 160 тыс. р.

Планируемые виды работ	Период проведения, чел.-ч.	Исполнитель	Нормативная база проверки
1	2	3	4
1 Аудит содержания фрагмента учетной политики	08.04.2015, 4	Суриков В.Н.	ПБУ 1/2008, ПБУ 6/01, ПБУ 21/2008, ПБУ 24/2011, НК РФ
2 Аудит учета поступления основных средств	08.04.2015 – 09.04.2015, 10	Перова О.С.	ПБУ 6/01, ПБУ 24/2011, Методические указания по учету основных средств, План счетов и Инструкция по его применению
3 Аудит наличия и сохранности основных средств	09.04.2015 – 10.04.2015, 10	Перова О.С.	ПБУ 6/01, Методические указания по проведению инвентаризации имущества и финансовых обязательств, План счетов и Инструкция по его применению
4 Аудит правильности начисления амортизации и износа по основным средствам	08.04.2015 – 10.04.2015, 14	Орлова Н.А.	ПБУ 6/01, ПБУ 21/2008, Методические указания по учету основных средств, Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, План счетов и Инструкция по его применению
5 Аудит учета восстановления основных средств	10.04.2015 – 11.04.2015, 10	Орлова Н.А.	ПБУ 6/01, ПБУ 10/99, Методические указания по учету основных средств, План счетов и Инструкция по его применению
6 ...	...	...	...

Руководитель аудиторской организации
 Руководитель аудиторской группы

Таблица 3 – Программа аудита основных средств (фрагмент)

Проверяемая организация	ООО «Альфа»
Период, за который проводится аудит	2014 г.
Период проведения аудита	с 08.04.2015 г. по 12.04.2015 г.
Количество человеко-часов	110 чел.-ч.
Руководитель аудиторской проверки	Суриков В.Н.
Состав аудиторской группы	Перова О.С., Орлова Н.А., Юрина Л.П.
Планируемый аудиторский риск	5%
Планируемый уровень существенности	160 тыс. р.

Перечень аудиторских процедур	Количество чел.-ч.	Исполнитель	Информационная база проверки
1	2	3	4
1 Аудит содержания фрагмента учетной политики			
1.1 Проверка организационного аспекта	1	Суриков В.Н.	Учетная политика, приказы, распоряжения
1.2 Проверка технического аспекта	1	Суриков В.Н.	Учетная политика, рабочий план счетов, фрагмент графика документооборота
1.3 ...	...	...	...
2 Аудит учета поступления основных средств			
2.1 Проверка обоснованности отнесения стоимости объектов к основным средствам в соответствии с содержанием первичных учетных документов	4	Орлова Н.А.	Регистры синтетического и аналитического учета, накладные, счета-фактуры, акты, инвентарные карточки
2.2 Проверка правильности определения первоначальной стоимости основных средств при поступлении	2	Орлова Н.А.	Регистры аналитического учета, накладные, счета-фактуры, акты, авансовые отчеты, инвентарные карточки
2.3 ...	...	...	...
3 Аудит наличия и сохранности основных средств			
3.1 Проверка наличия организационно-распорядительных документов на создание комиссии по обеспечению сохранности основных средств и оформлению документации по их движению	2	Перова О.С.	Приказы (распоряжения) руководителя, внутренние положения аудируемого лица
3.2 Проверка наличия и содержания договоров о полной материальной ответственности	2	Перова О.С.	Договоры о полной индивидуальной, коллективной (бригадной) ответственности
3.3 ...	...	...	...

Руководитель аудиторской организации
 Руководитель аудиторской группы

3.5 Описание основных аудиторских процедур по рассматриваемому объекту

В данной части контрольной работы следует описать, как именно аудитор реализует перечисленные в программе аудиторские процедуры, а именно на какие нормативные документы ему следует обращать внимание, какие документы подлежат проверке, каковы возможные наиболее часто встречающиеся нарушения и т.д.

Разрешается описывать только некоторые аудиторские процедуры, являющиеся, по мнению студента, ключевыми. Однако в любом случае описанию подлежит хотя бы одна аудиторская процедура из каждого направления проверки.

Например, описание аудиторской процедуры 2.1 из представленной выше таблицы 2 может быть следующим:

Процедура 2.1 – проверка обоснованности отнесения объектов в состав основных средств.

По данным первичных учетных документов (накладных, технической документации) контролируется срок полезного использования поступающих объектов. Особо следует проконтролировать этот показатель при поступлении хозяйственного инвентаря, приборов, инструментов, так как по ним наиболее вероятен срок менее одного года. Именно по этой причине включать такие активы в состав основных средств нельзя. Они должны быть отнесены в состав материально-производственных запасов. Кроме того, на данном этапе осуществляется аналитическая процедура по возможности использования поступающего объекта в деятельности или для осуществления управленческих функций в соответствии с содержанием учредительных документов, а также способность приносить аудируемому лицу экономические выгоды в будущем. Необходимо исключить вероятность поступления объекта основного средства в целях перепродажи. Кроме того, в соответствии с пунктом 5 ПБУ 6/01 для целей бухгалтерского учета определен стоимостной лимит, в соответствии с которым активы стоимостью не более 40 тыс. р. за единицу могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. Следует отметить, что данное положение является правом, а не обязанностью экономического субъекта.

3.5 Классификатор возможных нарушений по рассматриваемому объекту

Основной целью проведения аудиторской проверки является формирование аудитором мнения о достоверности или недостоверности во всех существенных аспектах бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица. В связи с этим очевидным становится факт, что для того, чтобы однозначно сформировать подобное мнение, нужно либо доказать, что отчетность не со-

держит существенных искажений, либо, напротив, обосновать, что таковые имеют место. Именно по этой причине понимание того, какими могут быть нарушения в сфере ведения учета и подготовки отчетности в целом, а также применительно к проверяемому объекту бухгалтерского наблюдения в частности, является весьма важным. Так, например, если аудитор заранее, то есть еще до начала проверки, обладает четким представлением о том, где и как именно зачастую допускаются нарушения, то в ходе проведения аудита именно эти стороны будут подлежать исследованию с большей тщательностью. Это в итоге приведет, с одной стороны, к повышению качества результатов аудита, а, с другой стороны, – к сокращению трудозатрат.

Изложенное выше подводит к тому, что несомненное практическое значение приобретает формирование некоего списка основных нарушений, которые сопровождают весь учетный процесс, начиная с регистрации факта хозяйственной жизни в первичном учетном документе и заканчивая обобщением информации о нем уже в составе бухгалтерской отчетности. В сложившейся практике аудита документ подобного рода именуют *классификатором возможных нарушений*.

Например, классификатор возможных нарушений в ходе учета основных средств может быть следующим:

По обоснованности отнесения сумм хозяйственных операций в состав основных средств:

- *отсутствие документального подтверждения обоснованности отнесения объектов в состав основных средств;*
- *отсутствие документов, подтверждающих право собственности экономического субъекта на объекты недвижимости;*
- *отнесение в состав основных средств объектов, срок службы которых не превышает одного года и т.д.*

По учету наличия и обеспечению сохранности основных средств:

- *отсутствие инвентарных карточек (книг) учета объекта основных средств или отсутствие необходимых реквизитов, несвоевременное их заполнение;*
- *отсутствие инвентарных номеров у объектов основных средств;*
- *отсутствие организационно-распорядительных документов, необходимых для организации учета основных средств и контроля за их наличием и использованием (приказов, распоряжений о создании комиссий, назначении ответственных лиц, проведении контрольных мероприятий) и т.д.*

По бухгалтерскому учету поступления и выбытия основных средств:

- *неправомерное увеличение первоначальной стоимости поступающих основных средств на расходы текущих отчетных периодов: основного производства, вспомогательного, общехозяйственных и других расходов;*
- *отсутствие документального подтверждения факта передачи основного средства в эксплуатацию, акта приема-передачи;*
- *отсутствие данных о материалах, деталях, агрегатах и узлах, годных для дальнейшего использования, с целью их оприходования на субсчета мате-*

риальных счетов при списании основных средств и т.д.

По учету начисления амортизации основных средств:

- неправильное определение срока полезного использования основных средств;*
- неправильное определение годовой и ежемесячной сумм амортизационных отчислений;*
- изменение метода начисления амортизации по одному инвентарному объекту и т.д.*

Список литературы

I Нормативно-правовые документы

1 Гражданский кодекс РФ (часть первая) № 51-ФЗ от 30.11.1994 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=176249> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

2 Гражданский кодекс РФ (часть вторая) № 14-ФЗ от 26.01.1996 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=177711;fld=134;from=176249-7;rnd=0.11289745080284774> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

3 Гражданский кодекс РФ (часть третья) № 146-ФЗ от 26.11.2001 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=148418;fld=134;from=177711-7;rnd=0.4661523720715195> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

4 Гражданский кодекс РФ (часть четвертая) № 230-ФЗ от 18.12.2006 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=173591;fld=134;from=148418-7;rnd=0.40138728986494243> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

5 Налоговый кодекс РФ (часть первая) № 146-ФЗ от 31.07.1998 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=180889> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

6 Налоговый кодекс РФ (часть вторая) № 117-ФЗ от 05.08.2000 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=180850;fld=134;from=180889-5;rnd=0.9071252450812608> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

7 Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307-ФЗ от 30.12.2008 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=175310> (дата обращения: 31.12.2014 г.).

8 Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=170573> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

9 Постановление Правительства РФ «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» № 696 от 23.09.2002 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=124340> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

10 Приказ Минфина РФ «Об утверждении федерального стандарта аудиторской деятельности "Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля. ФСАД 4/2010"» № 16н от 24.02.2010 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=101286> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

11 Приказ Минфина РФ «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» (вместе с федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 1/2010) «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности и формирование мнения о ее достоверности», федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 2/2010) «Модифицированное мнение в аудиторском заключении», федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 3/2010)

«Дополнительная информация в аудиторском заключении») № 46н от 20.05.2010 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=102446> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

12 Приказ Минфина РФ «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности» (вместе с федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита», федеральным стандартом аудиторской деятельности (ФСАД 6/2010) «Обязанности аудитора по рассмотрению соблюдения аудируемым лицом требований нормативных правовых актов в ходе аудита») № 90н от 17.08.2010 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=120349> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

13 Приказ Минфина РФ «Об утверждении федеральных стандартов аудиторской деятельности и внесении изменения в федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 5/2010) "Обязанности аудитора по рассмотрению недобросовестных действий в ходе аудита", утвержденный Приказом Минфина РФ от 17.08.2010 г. № 90н» (вместе с «ФСАД 7/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Аудиторские доказательства», «ФСАД 8/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Особенности аудита отчетности, составленной по специальным правилам», «ФСАД 9/2011. Федеральный стандарт аудиторской деятельности. Особенности аудита отдельной части отчетности») № 99н от 16.08.2011 г. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=120329> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

14 Основные нормативные акты и документы, регулирующие аудиторскую деятельность в РФ. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=71765> (дата обращения: 01.11.2014 г.).

II Научно-методическая литература

15 Булыга Р. П. Аудит. М. : Юнити-Дана, 2011. 432 с.

16 Бычкова С. М., Итыгилова Е. Ю. Аудит. М. : Магистр, 2009. 464 с.

17 Воронина Л. И. Аудит. Теория и практика. М. : Омега-Л, 2011. 680 с.

18 Ерофеева В. А., Пискунов В. А., Битюкова Т. А. Аудит. М. : Юрайт, Высшее образование, 2010. 640 с.

19 Рогоуленко Т. М., Пономарева С. В., Бодяко А. В. Аудит. М. : КНОРУС, 2014. 432 с.

20 Савин А. А., Савин И. А., Савин Д. А. Аудит для магистров. Практический аудит. М. : Инфра-М, 2014. 188 с.

Приложение А

Таблица А1 – Тест оценки неотъемлемого риска

Факторы	Возможная оценка		Оцен-ка
	Критерии	Бал-лы	
1	2	3	4
1 Экономическая ситуация в отрасли, в которой функционирует организация	депрессия, спад	1	
	имеются признаки стабилизации	2	
	здоровая, имеет признаки подъема	3	
2 Уровень конкуренции в отрасли	жесткая конкуренция	1	
	здоровая конкуренция	2	
	практически отсутствует конкуренция	3	
3 Законодательство и инструкции, регламентирующие основной вид деятельности	сложны, имеют неясные моменты, противоречия	1	
	ясно и понятно описывают вид деятельности, но требуются большой профессионализм при использовании	2	
	ясны и понятны для администрации, бухгалтерии и прочих работников экономического субъекта	3	
4 Использование новых технологий на предприятии	по виду деятельности, в которой у экономического субъекта нет опыта	1	
	используются новые технологии, но в традиционных для предприятия видах деятельности	2	
	использование только хорошо изученных технологий в традиционных для предприятия видах деятельности	3	
5 Месторасположение предприятия	находится в другом городе	1	
	предприятие находится в городе аудитора и имеет подразделения в других городах, областях	2	
	предприятие, включая все его подразделения, находится в городе аудитора	3	
6 Разбросанность экономического субъекта	по всей территории области и по другим городам	1	
	по территории города	2	
	расположено в одном месте на одной территории	3	
7 Дочерние и зависимые предприятия	приносят существенный доход, обладают большими активами	1	
	не имеют существенного дохода и имущества по сравнению с материнской компанией	2	
	экономический субъект не имеет дочерних и зависимых предприятий	3	

Продолжение таблицы А1

1	2	3	4
8 Реорганизация и крупные продажи имущества	проводились на предприятии в проверяемом году	1	
	проводились на предприятии в предыдущем году	2	
	не проводились на предприятии последние три года	3	
9 Экология	существенное отрицательное влияние на экологию	1	
	деятельность предприятия влияет на экологию в пределах нормы	2	
	деятельность предприятия не оказывает отрицательного влияния на экологию	3	
10 Возможный конфликт интересов	оказание давления на руководство предприятия со стороны собственников на предмет достижения определенных результатов	1	
	оплата работ руководства предприятия зависит от прибыли предприятия	2	
	не существует конфликта интересов собственников и руководства предприятия	3	
11 Возможность проникновения нелегального бизнеса	отрасль подвержена проникновению	1	
	возможно проникновение при определенных обстоятельствах	2	
	нелегальный бизнес в отрасли практически отсутствует	3	
12 Судебные разбирательства	постоянно сопровождают деятельность организации	1	
	имеют место в отдельных случаях	2	
	весьма редки и могут возникнуть в исключительных случаях	3	
13 Налоговые платежи	данный экономический субъект и другие предприятия этой отрасли платят большие суммы налогов, препятствующие нормальному развитию бизнеса	1	
	налоговую нагрузку на данный экономический субъект и другие предприятия этой отрасли можно считать достаточно обоснованной	2	
	предприятие имеет существенные налоговые льготы	3	

Продолжение таблицы А1

1	2	3	4
14 Зависимость от покупателей	объем выручки, получаемой от продажи продукции одному покупателю, более 20%	1	
	объем выручки, получаемой от продажи продукции одному покупателю, менее 20%	2	
	объем выручки, получаемой от продажи продукции одному покупателю, менее 5%	3	
15 Зависимость от поставщиков	предприятие зависит от одного или нескольких поставщиков	1	
	рынок поставщиков стабильный, хотя существует возможность навязывания цен со стороны поставщиков	2	
	здоровая конкуренция со стороны поставщиков	3	
16 Подверженность хищениям	продукция легко транспортируется и отличается достаточной ликвидностью	1	
	продукция легко транспортируется, но тяжело реализуется мелким оптом или в розницу	2	
	продукция трудно транспортируется, существуют проблемы с розничной реализацией	3	
17 Формы расчетов	преимущественно только наличные расчеты с контрагентами	1	
	расчеты наличными минимальны, но существуют такие формы расчетов, как товаро-обменные операции	2	
	расчеты осуществляются только безналичным путем	3	
18 Капитальные вложения	предприятие осуществляет значительные капитальные вложения, сумма которых равна или превышает размер основных средств	1	
	предприятие осуществляет капитальные вложения, сумма которых не превышает суммы амортизационных отчислений и прибыли предприятия за год	2	
	размер капитальных вложений не превышает суммы начисленной за год амортизации	3	
19 Оценка незавершенного производства и запасов	очень сложна	1	
	незавершенное производство достаточно легко поддается оценке, но инвентаризация очень трудоемкая	2	
	достаточно проста	3	

Продолжение таблицы А1

1	2	3	4
20 Кредиты	предприятие не может вести текущую деятельность без кредитных ресурсов	1	
	предприятию необходимы существенные суммы кредитов или инвестиций для развития деятельности	2	
	предприятие пользуется кредитами достаточно редко; размер кредитов покрывается суммой оборотных активов	3	
21 Оборотный капитал	у предприятия дефицит оборотного капитала	1	
	имеется достаточная сумма оборотного капитала, но существуют проблемы с его ликвидностью	2	
	оборотный капитал достаточен; ликвидность высока	3	
22 Доходность	доходность нестабильна	1	
	доход предприятия в некоторых случаях подвержен колебаниям	2	
	предприятие имеет стабильный, хорошо прогнозируемый доход	3	
23 Граничные значения для оценки неотъемлемого риска, баллы	высокая оценка надежности	0 – 22	
	средняя оценка надежности	23 – 44	
	низкая оценка надежности	45 – 66	
24 Граничные значения для оценки неотъемлемого риска, %	высокая оценка надежности	0 – 33	
	средняя оценка надежности	34 – 66	
	низкая оценка надежности	67 – 100	
25 Фактический неотъемлемый риск, баллы			
25 Фактический неотъемлемый риск, %			

Воробьева Ольга Алимовна

АУДИТ

Методические указания
к выполнению контрольной работы
студентами заочной формы обучения
направления 38.03.01 «Экономика»
(профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»)

Редактор Е.А. Могутова

Подписано в печать	Формат 60 x 84 ¹ / ₁₆	Бумага 65 г/м ²
Печать цифровая	Усл. печ.л. 1,5	Уч.-изд.л. 1,5
Заказ	Тираж 25	Не для продажи

РИЦ Курганского государственного университета.
640000, г. Курган, ул. Советская, 63/4.
Курганский государственный университет.