

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное агентство по образованию
Ярославский государственный университет им. П. Г. Демидова

Т. Ю. Новикова
Г. А. Королева

Аудит основных видов деятельности

Учебное пособие

Рекомендовано
Научно-методическим советом университета
для студентов, обучающихся по специальностям

Ярославль 2010

УДК 338
ББК У 053я73
К 68

*Рекомендовано
Редакционно-издательским советом университета
в качестве учебного издания. План 2009 года*

Рецензенты:

Г. И. Надольная, канд. экон. наук, доцент;
кафедра экономики РГАТА им. П. А. Соловьева

Новикова, Т. Ю. Аудит основных видов деятельности: учеб.
К 68 пособие / Т. Ю. Новикова, Г. А. Королева; Яросл. гос. ун-т
им. П. Г. Демидова. – Ярославль : ЯрГУ, 2010. – 128 с.
ISBN 978-5-8397-0728-3

Пособие включает краткий конспект лекций, контрольные вопросы и задания по следующим темам: «Особенности аудита некоммерческих организаций», «Аудит строительных организаций», «Особенности проведения аудиторской проверки торговых организаций и предприятий общественного питания», «Аудит внешнеэкономической деятельности», «Особенности проведения аудита сельскохозяйственных организаций». В пособии приведен перечень вопросов для подготовки к экзаменам, темы рефератов.

Предназначен для студентов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Финансы и кредит» (дисциплина «»), «Финансовые риски», блок), очной, очно-заочной и заочной форм обучения.

УДК 338
ББК У 053я73

ISBN 978-5-8397-0728-3

© Ярославский государственный
университет им. П. Г. Демидова,
2009

Введение

Кризис в экономике делает явными существенные изъяны современных рыночных отношений. Один из них – недостаточность в отчетности крупных организаций информации о финансовом положении. Основываясь лишь на данных существующей отчетности, потенциальный инвестор не в состоянии реально оценивать бизнес-риски и прогнозировать развитие компании.

Необходима информация о качестве управления организацией, эффективности использования капитала и ресурсов, организации внутреннего контроля. Данная информация может быть получена в ходе аудита и сопутствующих аудиту услуг. Актуальным становится использование аналитических процедур, активных методов исследования. В связи с этим формы, организация, методы и техника аудиторского контроля должны непрерывно совершенствоваться. Кроме финансовых отчетов, аудиторы проверяют систему бухгалтерского учета и внутреннего контроля и их соответствие учетной политике, законодательству, дают оценку экономичности и эффективности финансово-хозяйственной деятельности, проверяют уровень достижения программных целей организации.

Возрастает роль внутреннего аудита. Он глубоко проникает в функции менеджмента, организационную деятельность предприятия, обеспечивает информацией о качестве управленческой деятельности, предоставляет руководству данные анализа, оценки, рекомендации, финансовые прогнозы.

В условиях формирования вертикально и горизонтально интегрированных корпоративных структур, активизации иностранного капитала вопросы рациональной организации внутреннего аудита становятся условием обеспечения единой методологии учета и достоверности бухгалтерской отчетности. Современные аудиторские стандарты ориентируют аудиторов на необходимость проведения оценки эффективности организации и функционирования внутреннего контроля в отношении финансовой отчетности. Сделать это без знания специфики

проведения аудиторской проверки в разных сферах деятельности невозможно. Данное пособие предлагает обзор существующих методик аудита различных видов деятельности хозяйствующих субъектов.

Пособие предлагает комплект проверочных вопросов и материалов для закрепления теоретических знаний.

Для выполнения заданий по каждой теме необходимо предварительно ознакомиться с правилами (стандартами) аудиторской деятельности Российской Федерации.

Основной целью данного пособия является обучение студентов практическим навыкам проведения аудиторской проверки на примере решения конкретных ситуаций. При выполнении заданий студенты должны овладеть основными приемами, техникой и технологией аудита, научиться выявлять ошибки и нарушения в работе хозяйственных субъектов, проектировать макеты рабочих документов, формулировать записи в аудиторский отчет.

Исходя из содержания ситуаций или заданий, студент составляет отчет, осуществляет в случае необходимости аналитические расчеты.

Систематизация материалов в рабочем журнале аудитора необходима студенту для всестороннего анализа и проверки финансово-хозяйственной деятельности организации за аудируемый период.

Выполняя аудиторские процедуры, студент пользуется законодательными актами, нормативными документами, инструкциями и другой справочной литературой, при этом используются методы сбора аудиторских доказательств, предусмотренные правилом (стандартом) «Аудиторские доказательства».

При тестовом контроле студент самостоятельно определяет уровень овладения изучаемым материалом. Тест – это система контрольных заданий определенной формы и содержания, позволяющих объективно оценить уровень знаний по теме, разделу или учебной дисциплине в целом. Тестовые задания сформулированы в форме утверждения или отрицания. В заданиях содержится вся необходимая информация.

Тема 1. Аудит внешнеэкономической деятельности организаций

Целью аудита является подтверждение достоверности отчетности организации, занимающейся внешнеэкономической деятельностью в части активов и расчетов с зарубежными партнерами и бюджетом по соответствующим налогам и сборам.

Основные задачи аудита внешнеэкономической деятельности:

- проверка соблюдения требований валютного, таможенного и налогового законодательства и нормативных актов в области бухгалтерского учета внешнеэкономической деятельности предприятия;

- проверка правильности документального оформления денежных, расчетных и торговых операций;

- проверка достоверности информации об объемах внешнеторговых операций по экспорту и импорту товаров, о состоянии расчетов с иностранными партнерами, о покупной стоимости импортных поставок, о движении инвалютных денежных средств, экспортных и импортных товаров, о курсовых валютных разницах, о расчетах по налоговым и таможенным платежам;

- проверка правильности исчисления финансового результата внешнеторговой деятельности.

Источниками информации для проведения аудита являются:

1. Первичные документы

- внешнеэкономический договор (контракт) – является основным документом, юридически закрепляющим права, обязанности и ответственность партнеров по сделке;

- грузовая таможенная декларация. Декларирование груза осуществляется предприятием-экспортером и оформляется в 4-х экземплярах. Декларированию путем представления ГТД подлежат все товары, в отношении которых взимаются таможенные пошлины и налоги и к которым применяются меры экономической политики;

- первичные товарораспорядительные документы;

- договоры с транспортными, посредническими, экспедиторскими и прочими организациями;
 - банковские документы;
 - паспорт сделки – документ внутреннего контроля, который составляется организацией, ведущей внешнеэкономическую деятельность, в 2-х экземплярах.
2. Регистры аналитического и синтетического учета.
 3. Бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Основные направления проверки

1. Проверка правильности составления учетной политики организации.

Из приказа об учетной политике аудитор должен получить информацию о способах ведения бухгалтерского учета тех операций, которые в соответствии с законодательством могут отражаться несколькими способами. Особое внимание аудитор обращает на организацию налогового учета и систему внутреннего контроля, закрепленную учетной политикой организации. Если аудитор не находит необходимую информацию в приказе об учетной политике предприятия, то сведения, представляемые исполнительному органу, должны содержать рекомендации по внесению в него изменений в текущем отчетном периоде. Окончательные рекомендации о вносимых в учетную политику предприятия изменениях могут быть даны аудитором только после завершения аудиторской проверки.

2. Проверка операций на валютных счетах.

2.1. Проверка законности операций по валютному счету. При осуществлении внешнеэкономической деятельности организации получают выручку от экспорта продукции (работ, услуг), производят платежи по импорту товаров, оплачивают расходы по загранкомандировкам и другие операции в иностранной валюте через валютные счета, открываемые в банках России или за границей. Порядок открытия валютных счетов и проведения операций по ним регулируется валютным законодательством и нормативными актами Центрального банка России.

В соответствии с действующим законодательством юридические лица – резиденты могут иметь следующие валютные счета:

- транзитный валютный счет для зачисления в полном объеме поступлений экспортной валютной выручки;
- специальный транзитный валютный счет для учета операций по покупке иностранной валюты за рубли на валютном рынке Российской Федерации и ее обратной продаже;
- текущий валютный счет для учета средств, остающихся в распоряжении юридического лица после совершения операций по счету в соответствии с валютным законодательством;
- валютный счет за пределами Российской Федерации.

2.2. Проверка соблюдения правового режима текущих валютных операций и операций, связанных с движением капитала.

2.3. Проверка наличия специальных разрешений и лицензий Центрального банка России, предоставляемых уполномоченному банку на проведение отдельных операций.

2.4. Проверка полноты зачисления валютной выручки организаций – экспортеров, являющихся резидентами. Для этого необходимо установить:

- не зачисляла ли организация валютную выручку за счет удовлетворения рекламаций иностранного партнера с требованием об уплате штрафа или возмещения убытков;
- не допускался ли взаимозачет при исполнении как экспортных, так и импортных контрактов;
- какие платежи производились из выручки, поступившей на счета предприятия-экспортера, открытые за пределами Российской Федерации.

Для проверки полноты зачисления выручки сравнивают сумму поступившей в течение года валютной выручки со стоимостью экспортированного товара.

2.5. Проверка операций по покупке (приобретению) валюты (цель приобретения валюты, использование валюты по целевому назначению и др.).

2.6. Проверка правильности отражения операций по продаже. При продаже валюты проверке подлежат соблюдение порядка продажи, установленного законодательством, отражение этих операций в бухгалтерском учете.

2.7. Проверка правильности исчисления курсовых разниц.

2.8. Проверка реальности исчисленных остатков по валютным счетам в эквивалентном рублевом покрытии.

3. Проверка условий внешнеторговых контрактов и первичных документов, оформляющих внешнеэкономические операции.

Внешнеэкономические контракты проверяются аудитором с точки зрения правильности формы их заключения, приоритета норм международного права, полноты описания предмета сделки, условий и порядка оплаты, наличия валютных оговорок, распределения рисков при транспортировке, наличия штрафных санкций за нарушение условий договора.

Следует отметить основные отличия внешнеэкономического договора (контракта) от прочих договоров:

– один из участников внешнеэкономического договора не является резидентом Российской Федерации (иностранное юридическое или физическое лицо, государственные органы иностранного государства, международные организации и т. д.);

– возможно применение норм международного частного права при заключении договора;

– возможно применение норм права иностранных государств при заключении договора.

Внешнеэкономический договор (контракт) считается заключенным, если сторонами достигнуто соглашение по всем существенным условиям. К числу существенных условий договора относятся: предмет договора; условия, прямо названные в международном договоре, законе или ином акте как существенные для данного вида договоров; условия, по которым на основании заявления одной из сторон должно быть достигнуто соглашение.

Оформление первичных документов по выполнению внешнеторговых контрактов должно соответствовать международным правилам. При формальной проверке устанавливается:

- выполнение бланков документов типографским способом,
- наличие подчисток и исправлений,
- заполнение машинописным способом.

К товарным документам (сопровождающим груз), оформленным продавцом в соответствии с требованиями международной торговли, относятся:

– счет (фактура, инвойс), выписываемый на имя покупателя при отгрузке товара, фактически оформляющий поставку и свидетельствующий о количестве и цене товара. Количество экземпляров этого документа определяется необходимостью его представления покупателю;

– спецификация – документ, содержащий перечень видов, типов товара, их количество, вес и объем;

– упаковочный лист (выписывается при упаковке товара и содержит перечень товаров, упакованных в одно товарное место);

– извещение об отгрузке товара (содержит дату отгрузки, дату его прибытия в пункт назначения, реквизиты транспортных документов, количество товаров по видам);

– коносамент, который оформляется при перевозке груза морским путем;

– транспортные накладные;

– паспорт сделки,

– страховой полис.

4. Аудит накладных расходов.

Аудитор, осуществляя проверку экспортных операций, обязан проанализировать целесообразность и законность этих расходов. Целесообразно обратиться к условиям контракта, который фиксирует распределение этих расходов между покупателем и продавцом.

Содержание накладных расходов изучают с помощью сравнительного анализа, где определяют абсолютные и относительные изменения каждой статьи накладных расходов в сравнении с базисным периодом.

5. Аудит экспортных операций.

5.1. Проверка законности экспортных операций.

5.2. Сравнение условий договоров (контрактов) с паспортами сделки. При этом следует отметить, законодательными и нормативными актами предусмотрен ряд оснований для отказа уполномоченного банка в подписании паспорта сделки:

- несоответствие данных, содержащихся в контракте, сведениям в паспорте;
- несоответствие предусмотренных контрактом валютных операций требованиям законодательных и иных нормативных актов;
- оформление паспорта с нарушением установленных требований;
- отсутствие в контракте условий, предусматривающих поступление выручки на счет экспортера в банке;
- представление в банк контракта, составленного на иностранном языке без его перевода.

5.3. Проверка соблюдения гражданского законодательства и иных нормативных актов. Проверяется законность экспортных операций с точки зрения наличия специальных лицензий и квот.

5.4. Проверка соблюдения таможенного законодательства. На данном этапе проверки определяют соответствие количества и номенклатуры товаров, объявленных таможенным органам, фактически перемещенным. В этой связи необходимо:

- сверить данные грузовой таможенной декларации (ГТД) с данными бухгалтерского и складского учета;
- проверить правильность исчисления таможенной стоимости перемещаемых товаров, таможенной пошлины и таможенных сборов за оформление экспортных товаров.

5.5. Проверка соответствия номенклатуры выпускаемой продукции данным об экспортируемой продукции.

5.6. Правильность отнесения продукции, работ, услуг к категории экспортируемых.

5.7. Проверка соблюдения норм, смет накладных расходов по экспорту.

5.8. Проверка правильности исчисления курсовых разниц.

5.9. Проверка соблюдения налогового законодательства.

6. Аудит импортных операций.

6.1. Проверка эффективности внутреннего контроля за движением импортных товаров в пути;

6.2. Проверка уровня и оправданности накладных расходов по импорту товаров в рублях и в валюте;

6.3. Проверка соблюдения правил ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, предусмотренных Положением об учете и отчетности, Положением по бухгалтерскому учету «Учет имущества и обязательств организаций, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

6.4. Реальность исчисления финансовых результатов от операций по импорту продукции.

В ходе проверки особое внимание уделяется установлению правильности определения таможенной стоимости импортируемых товаров, правильности начисления таможенных сборов и платежей.

7. Аудит внешнеэкономических операций, совершаемых с привлечением посредника. В ходе проверки устанавливается:

- целесообразность привлечения посредника для проведения внешнеэкономической сделки;

- правильность оформления договора внешнеэкономической деятельности, предусматривающего участие посредника;

- соблюдение порядка участия посредника в расчетах;

- правильность расчета комиссионного вознаграждения посредника;

- проверка полноты исполнения обязательств сторон по договору;

- соблюдение порядка учета материальных ценностей, являющихся предметом сделки;

- правильность отражения в учете и налогообложении операций по обмену ценностями.

8. Проверка тождественности показателей, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета и отчетности.

Вопросы и задания

Вопросы для подготовки к семинарским занятиям

1. Цель, задачи и методические приемы, используемые при проверке.

2. Основные критерии оценки системы внутреннего контроля организаций, занимающихся внешнеэкономической деятельностью.

3. Проверка операций на валютных счетах банка.

4. Проверка условий внешнеторговых контрактов и первичных документов, оформляющих внешнеэкономические операции.

5. Аудит накладных расходов.

6. Проверка экспортных операций.

7. Аудит импортных операций

8. Аудит внешнеэкономических операций, совершаемых с привлечением посредников.

9. Основные нарушения, наиболее часто встречающиеся при проведении проверки организаций, занимающихся внешнеэкономической деятельностью.

Контрольные вопросы

1. Какие нормативные документы регламентируют порядок ведения операций с иностранной валютой в Российской Федерации?

2. Для каких целей введен таможенный контроль? Назовите виды таможенного контроля и оцените их влияние на организацию бухгалтерского учета и аудита.

3. Для каких целей введен валютный контроль? Назовите виды валютного контроля и оцените их влияние на организацию бухгалтерского учета и аудита.

4. Охарактеризуйте основные группы условий (базисов) поставок (в соответствии с условиями ИНКОТЕРМС-2000).

5. Какие вы можете назвать основные таможенные режимы?

6. Какие методы могут использоваться для расчета таможенной стоимости перемещаемых через границу товаров?

7. Какие виды таможенных платежей вы знаете?

8. Какие документы и счета бухгалтерского учета являются источниками информации при проверке валютных операций?

9. Какие элементы учетной политики должны быть раскрыты у организации-участника ВЭД?

10. Какие документы необходимо проверять при осуществлении расчетов в иностранной валюте?

11. Как проверяется правильность учета операций по приобретению и продаже валюты?

12. Каковы основные особенности проведения аудита валютного счета.

13. Каковы задачи и последовательность проверки экспортных (импортных) операций?

14. По какой стоимости отражается экспортная продукция в текущем бухгалтерском учете?

15. Что включается в состав накладных расходов по экспорту (импорту)?

16. Из чего складывается прибыль от продажи экспортной продукции?

Задания и ситуации

1. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита валютного счета организации – участника ВЭД, с указанием этапов проверки, используемых источников и методов получения аудиторских доказательств.

2. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита экспортных операций организации-участника ВЭД, с указанием этапов проверки, используемых источников и методов получения аудиторских доказательств.

3. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита импортных операций организации-участника ВЭД, с указанием этапов проверки, используемых источников и методов получения аудиторских доказательств.

4. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита операций организации-участника ВЭД, осуществляемых с привлечением посредников, с указанием этапов проверки, используемых источников и методов получения аудиторских доказательств.

5. Выполните аудиторские процедуры по проверке ситуационных операций, связанных с аудитом внешнеэкономической деятельности.

6. Оцените ситуации, сформулируйте выводы для написания отчета со ссылкой на нормативные документы (законы, поло-

жения, инструкции), применяя нормы стандартов аудиторской деятельности.

7. По каждой ситуации определите методические приемы и способы аудирования, необходимые для сбора аудиторских доказательств.

8. Сформулируйте мероприятия, направленные на устранение выявленных нарушений.

9. Заполните рабочий журнал аудитора.

10. Сформулируйте запись для включения в аудиторский отчет.

Ситуация 1.1.

На текущий валютный счет 06.02. отчетного года было зачислено 1000 долл. США на 30 000 рублей. В бухгалтерском учете сделана запись:

Дебет счета 52 «Валютные счета»

Кредит счета 83 «Доходы будущих периодов»

Аналогичная запись произведена 24.02. отчетного года на зачисление 700 долл. США на 21 000 рублей. К выпискам банка с валютного счета никакие документы, подтверждающие эти операции, не приложены.

Каковы выводы аудитора при анализе данной ситуации?

Ситуация 1.2.

Организацией в апреле продана валюта (400 долл. США). Данная операция отражена в учете следующими записями:

1) Дебет счета 57 «Переводы в пути»

Кредит счета 52 «Валютные счета» на 11 200 рублей – списана реализованная валюта с текущего счета (курс долл. США на 21.04. – 29 рублей),

2) Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 57 «Переводы в пути» на 11 400 рублей – зачислена на расчетный счет рублевая выручка за реализованную валюту (курс долл. США на 23.04. – 29,5 рубля),

3) Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 51 «Расчетный счет» на 265 рублей – списаны комиссионные услуги банка за реализацию валютных средств,

4) Дебет счета 57 «Переводы в пути»

Кредит 91/1 «Прочие доходы и расходы» на 200 рублей – отражен результат от продажи валюты,

5) Дебет счета 91/1 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 99 « Прибыли и убытки» на 200 рублей – отражена прибыль от продажи валюты.

Ситуация 1.3.

4 апреля 20_ года организация открыла за рубежом постоянное представительство, передав ему основные средства общей стоимостью 200 000 руб. А так же арендовало производственные и торговые помещения общей площадью 270 кв. м (в том числе 200 кв. м.– производственные площади, 20 кв.м – офисные помещения, 50 кв. м – торговые площади). Предполагалось, что представительство будет заниматься производством собственных трикотажных изделий и продажей швейной продукции головной организации.

18 апреля того же года представительство осуществило следующие операции:

– приобретены для переработки материалы стоимостью 2 000 долл. В этот же день головная фирма оплатила эти материалы за представительство.

– начислена заработная плата сотрудникам в сумме 3 000 долл.

– начислена арендная плата в сумме 1 350 долл.

29 апреля представительство реализовало трикотажные изделия собственного производства на сумму 10 000 долл. Продажа швейной продукции головной организации в апреле не производилась.

4, 18, 28, 29 и 30 апреля курс ЦБ не менялся и составил 26 руб. за 1 долл.

В бухгалтерском учете представительства, выделенного на отдельный баланс, были сделаны следующие записи.

Таблица 1

**Журнал регистрации хозяйственных операций
представительства за апрель 20_ г.**

Дата	Содержание операции	Корресп. счета		Сумма
		Дебет	Кредит	
04.04	Получены основные средства от головной организации	01	76	200 000
18.04	Передана задолженность поставщика материалов для оплаты со счета головного отделения фирмы (2000 долл. х 26 руб.)	60	76	52 000
18.04	Приняты к учету материалы	10	60	52 000
18.04	Отпущены материалы в переработку	20	10	52 000
28.04	Начислена заработная плата сотрудникам представительства (3000 долл. х 26 руб.)	20	70	78 000
28.04	Начислена арендная плата за помещения (1350 долл. х 26 руб.)	20	60	35 100
28.04	Сформирована фактическая стоимость трикотажных изделий (52000+78000+35100 руб.)	43	20	165 100
28.04	Получены от головной организации на валютный счет представительства денежные средства (4500 долл. х 26 руб.)	52	76	117 000
28.04	Перечислено с валютного счета представительства: – заработная плата на лицевые счета работников, – арендная плата.	70	52	78 000
		60	52	35 100
29.04	Отражена выручка от продажи трикотажных изделий (10 000 долл. х 26 руб.)	62	90	260 000
29.04	Списана себестоимость проданных изделий	90	43	117 000
29.04	Передана головной организации выручка от продажи (10 000 долл. х 26 руб.)	76	62	260 000

**Журнал регистрации хозяйственных операций головной
организации за апрель 20_ г.**

Дата	Содержание операции	Корресп. счета		Сумма
		Дебет	Кредит	
04.04	Переданы основные средства иностранному представительству	76	01	200 000
18.04	Принята задолженность поставщика материалов и произведена оплата со счета головного отделения фирмы (2 000 долл. х 26 руб.)	76	60	52 000
28.04	Перечислены головной организацией на валютный счет представительства денежные средства (4500 долл. х 26 руб.)	76	52	117 000
29.04	Принята головной организацией выручка представительства от продажи (10 000 долл. х 26 руб.)	62	76	260 000
30.04	Поступила на валютный счет выручка по контрактам, заключенным представительством (10 000 долл. х 26 руб.)	52	76	260 000

Контрольные тесты

Выберите правильный ответ:

1. Первичная учетная документация по валютному контролю включает

- а) паспорт сделки;
- б) извещение;
- г) государственную таможенную декларацию;
- д) учетную карточку;
- е) досье.

2. Бухгалтерский учет внешнеэкономической деятельности ведется в следующих единицах

- а) преимущественно в иностранной валюте;
- б) только в валюте Российской Федерации;
- в) в рублях и соответствующей иностранной валюте;
- г) как отражено в учетной политике организации.

3. Пересчет стоимости в связи с изменением курса по отношению к рублю не производится

- а) по имуществу, оприходованному на баланс;
- б) по дебиторской задолженности;
- в) по денежным средствам в валюте;
- г) по кредиторской задолженности.

4. Пересчет стоимости валютных денежных знаков в кассе организации может производиться:

- а) на дату оприходования валюты;
- б) на отчетную дату;
- в) по мере изменения валютного курса;
- г) во всех перечисленных случаях.

5. Коносамент является

- а) ценной бумагой;
- б) товаросопроводительным документом;
- в) первичным документом бухгалтерского учета.

6. Курсовые разницы определяются

- а) на дату принятия к учету активов или обязательств;
- б) на дату составления бухгалтерской отчетности;
- в) в обоих указанных случаях.

7. Положительные курсовые разницы по расчетам за поставку товаров отражаются бухгалтерской записью

- а) Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Кредит счета 90 «Продажи»;
- б) Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) Дебет счета 41 «Товары»
Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

8. Если организация осуществляет расчеты в валюте исключительно на территории РФ, бухгалтерская отчетность составляется

- а) в рублях;
- б) в валюте;
- в) в рублях и валюте;
- г) в рублях или валюте.

9. Внешнеторговая (импортная) себестоимость приобретенных импортных товаров представляет собой

- а) покупную стоимость товаров;
- б) контрактную стоимость товаров;
- в) контрактную стоимость и расходы на их приобретение;
- г) сумму фактической себестоимости и транспортных расходов.

10. Прибыль от продажи экспортной продукции представляет собой

- а) разницу между фактической производственной себестоимостью и контрактной ценой;
- б) разницу между выручкой от продажи и полной себестоимостью;
- в) валютную выручку от продажи экспортной продукции;
- г) доходы от продажи валюты, полученной за проданную экспортную продукцию.

11. Датой погашения задолженности в иностранной валюте по подотчетным суммам является

- а) дата сдачи остатка подотчетной суммы в кассу предприятия;
- б) дата отражения в учете авансового отчета;
- в) дата утверждения авансового отчета.

12. Приобретенная предприятием валюта зачисляется на валютный счет и пересчитывается в рубли по курсу

- а) коммерческому;
- б) биржевому;
- в) межбанковской валютной биржи;
- г) Центрального банка России.

13. При выезде из России в командировку, в день пересечения границы, суточные рассчитывают

- а) в иностранной валюте;
- б) в рублях;
- в) 50% в рублях, 50% в инвалюте;
- г) как принято в учетной политике предприятия.

14. Таможенные сборы при вывозе товаров с территории Российской Федерации взимаются

- а) преимущественно в иностранной валюте;
- б) только в рублях;
- в) по договоренности сторон;
- г) могут быть взысканы в иностранной валюте и в рублях.

Тема 2. Аудит торговых организаций

Целью аудита движения товаров является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по движению покупных товаров нормативным документам, действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде для того, чтобы выявить имеющиеся ошибки или нарушения и степень их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

Основными задачами аудита для достижения указанной цели являются:

- 1) проверка соблюдения организацией принятой учетной политики;
- 2) оценка состояния синтетического и аналитического учета покупных товаров в проверяемой организации;
- 3) оценка полноты отражения операций в бухгалтерском учете и отчетности;
- 4) соблюдение правил оценки товаров;
- 5) оценка правильности оформления документов;
- 6) правильность отражения издержек обращения и правильность определения себестоимости товаров при списании их в реализацию;
- 7) проверка соблюдения налогового законодательства по операциям, связанным с движением товаров.

В качестве доказательств в аудите может быть использована любая информация, позволяющая формировать свое мнение о достоверности данных учета или отчетности в целом.

Источники информации:

1. Приказ об учетной политике.
2. Первичные документы:
 - накладная (в качестве приходного и расходного документа);
 - товарно-транспортная накладная (при доставке товара автомобильным транспортом);
 - счет-фактура;
 - счет – выписывается поставщиком как основание для оплаты поступившего товара;
 - доверенность;
 - акты несоответствия фактического наличия товаров или отклонения по качеству, установленному в договоре, или данным, указанным в сопроводительных документах;
 - акты приемки товаров;
 - товарный отчет;
 - карточки учета товаров;
 - инвентаризационная опись товаров, тары;
 - акты о списании товаров.
3. Регистры аналитического и синтетического учета.
4. Бухгалтерская (финансовая) и статистическая отчетность.

Основные направления проверки

1. Оценка состояния внутреннего контроля операций по движению товаров.

Основная цель оценки системы внутреннего контроля – уточнение вида, времени проведения и объема аудиторских процедур. Для оценки системы внутреннего контроля необходимо проверить наличие приказов о назначении лиц, ответственных за сохранность товарно-материальных ценностей; наличие договоров о полной материальной ответственности с лицами, ответственными за сохранность товарно-материальных ценностей; наличие графика документооборота и другие.

2. Проверка тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета.

Порядок проведения проверки правильности отражения информации о товарных операциях в бухгалтерском учете и отчетности включает ряд последовательных этапов.

2.1. Сверка данных аналитического учета товарных операций с оборотами и остатками по счетам синтетического учета (41, 42). При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета товарных операций оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. Данные аналитического учета товарных операций должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. Проверка правильности записей, произведенных в Главной книге, осуществляется подсчетом сумм оборотов и сальдо по всем счетам учета товарных операций. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

2.2. Сверка данных бухгалтерского учета товарных операций с данными бухгалтерской отчетности. Аудиторская организация при проведении аудита должна получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться в том, что:

– конечные сальдо по счетам синтетического учета товарных операций (41, 42) предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;

– соответствующие показатели бухгалтерской отчетности на начало и конец отчетного периода соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета товарных операций;

– в случае проведенных корректировок начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности (например, изменения начального сальдо в результате переоценки товаров) результаты корректировок соответствующим образом раскрыты в пояснениях к проверяемой бухгалтерской отчетности. Если организация провела переоценку товаров и их балансовая стоимость на начало отчетного периода изменена, аудиторы

необходимо убедиться в правильности отражения в отчетности переоцененной (восстановительной) стоимости товаров.

3. Проверка применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета товарных операций.

Вопросы проверки применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета товарных операций, относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности. В процессе проведения аудита целесообразно провести оценку полноты применения, декларированных способов ведения бухгалтерского и налогового учета товарных операций, отраженных в учетной политике организации. Такую оценку следует производить с учетом информации о специфике деятельности организации, полученной на этапе предварительного ознакомления с деятельностью проверяемого экономического субъекта. Кроме того, на данном этапе необходимо сформировать мнение о достаточности элементов учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета товарных операций и их соответствии специфике и масштабам деятельности аудируемого лица. Также необходимо оценить адекватность раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности и влияние применяемых методов учета на достоверность показателей отчетности.

4. Проверка правильности организации контроля за сохранностью товаров.

В ходе проверки следует установить:

– наличие должным образом оборудованных складов и кладовых или специально приспособленных площадок (для запасов открытого хранения);

– правильность размещения товаров по секциям складов, а внутри них по отдельным группам и типо-сорто-размерам (в штабелях, стеллажах, на полках и т.п.) таким образом, чтобы была обеспечена возможность их быстрой приемки, отпуска и проверки наличия;

– оснащение мест хранения товаров весовым хозяйством, измерительными приборами и мерной тарой;

– круг лиц, ответственных за приемку и отпуск товаров (заведующих складами, кладовщиков, экспедиторов и др.), за правильное и своевременное оформление этих операций, а также за сохранность вверенных им товаров;

– заключение с материально-ответственными лицами в установленном порядке письменных договоров о материальной ответственности;

– перечень должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со складов товаров, а также выдавать разрешения (пропуска) на вывоз товаров со складов и иных мест хранения организации;

– наличие списка лиц, имеющих право подписи первичных документов, утверждаемого руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером (в списке указываются должность, фамилия, имя, отчество и уровень компетенции (тип или виды операций, по которым данное должностное лицо имеет право принятия решений)).

5. Проверка правильности проведения и учета результатов инвентаризации товаров.

Цель аудита результатов инвентаризации товаров – составить обоснованное мнение относительно правильности проведения инвентаризации, достоверности и полноты информации о результатах проведенной инвентаризации товаров, отраженной в бухгалтерской (финансовой) отчетности проверяемой организации и пояснениях к ней. Для осуществления данной процедуры целесообразно осуществить ряд последовательных этапов.

5.1. Проверка соблюдения порядка проведения инвентаризации товаров. Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию товаров, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка. Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень материалов, проверяемых при каждой из них и т. д.) проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей определен приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». Если величина материально-производственных запасов признается аудитором существенной, то он обязан лично присутствовать при их инвентаризации. Организация должна предупредить аудитора о ней заблаговременно, желательно письменно. Аудитор включается в состав комиссии по инвентаризации.

5.2. Проверка правильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете излишков товаров. Согласно п. 5.5 «Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», утвержденных Приказом Минфина России от 13.06.95 № 49, результаты инвентаризации подлежат отражению в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а при проведении годовой инвентаризации они должны быть отражены в годовом бухгалтерском отчете, т. е. выявленные излишки или недостачи должны быть отражены в бухгалтерском учете проводками за декабрь отчетного года. Выявленные при инвентаризации излишки товаров переходят по рыночным ценам, и одновременно их стоимость относится на финансовые результаты в составе прочих расходов.

5.3. Проверка правильности отражения в бухгалтерском и налоговом учете недостач товаров. Естественная убыль товаров может образовываться вследствие усушки и выветривания; раструски и распыла; раскрошки, образующейся при продаже товаров; утечки (таяние, просачивание); разлива при перекачке и продаже жидких товаров; расхода веществ на дыхание (мука, крупа). При проверке следует учитывать, что не всякие потери товаров можно отнести к естественной убыли. Так, согласно Методическим рекомендациям по разработке норм естественной убыли к естественной убыли не относятся: технологические потери и потери от брака; потери товарно-материальных ценностей при их хранении и транспортировке, вызванные нарушением требований стандартов, технических и технологических условий, правил технической эксплуатации, повреждением тары, несовершенством средств защиты товаров от потерь и состоянием применяемого

технологического оборудования; потери товарно-материальных ценностей при ремонте и (или) профилактике применяемого для хранения и транспортировки технологического оборудования, при внутрискладских операциях; все виды аварийных потерь. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостатков.

6. Проверка операций по поступлению товаров.

Вопросы проверки операций по поступлению товаров относятся к значимым областям аудита, оказывающим существенное влияние на достоверность финансовой (бухгалтерской) отчетности. В связи с этим получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, касающихся операций по поступлению товаров и раскрытия информации о них, а также влияния этих операций на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, является объектом проверки на всех этапах аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности – от планирования до формирования заключения. При проведении проверки следует осуществить следующие последовательные этапы:

6.1. Проверка договоров на приобретение товаров.

Основным правовым документом, закрепляющим все необходимые условия реализации коммерческих планов любой организации, является договор, значение которого в финансово-хозяйственной деятельности организации огромно. От того, насколько грамотно и четко в правовом смысле составлен и заключен тот или иной договор, во многом зависит экономический результат сделки. В зависимости от совершаемых операций при поступлении товаров могут применяться следующие виды договоров: купли-продажи, поставки, комиссии, поручения, мены, дарения, простого товарищества и др. При аудите необходимо проверить их наличие, правильность оформления, а также рассмотреть особенности бухгалтерского учета и налоговые последствия заключаемых сделок.

6.2. Проверка порядка документального оформления операций по поступлению товаров.

Объектами аудита являются оправдательные документы, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Необходимо проверить:

– соответствие применяемых в организации форм первичной документации унифицированным формам, утвержденным постановлениями Госкомстата России;

– наличие в документах, не являющихся унифицированными (типовыми) или специализированными, обязательных реквизитов;

– наличие утвержденного руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов;

– правильность заполнения обязательных реквизитов в документах;

– правильность внесения исправлений в документы;

– наличие подчисток и помарок в документах;

– правильность таксировки документов;

– правильность отражения документов в учетных регистрах.

Документы, вызывающие сомнение у аудитора, должны быть проверены с особой тщательностью. Ксерокопии таких документов целесообразно прилагать к рабочей документации аудитора.

6.3. Проверка операций по приобретению товаров за плату.

При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по приобретению товаров за плату, а именно:

– порядок оценки товаров при их приобретении;

– порядок применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость по приобретенным товарам;

– порядок отражения операций по учету транспортно-заготовительных расходов, связанных с процессом заготовления и доставки товаров в организацию;

– порядок учета неотфактурованных поставок;

– порядок учета скидок у покупателя.

6.4. Проверка операций по поступлению товаров безвозмездно. При проведении аудита необходимо установить выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по поступлению товаров безвозмездно

6.5. Проверка операций при поступлении товаров в порядке обмена.

6.6. Проверка операций по поступлению товаров в счет вклада в уставный капитал.

6.7. Проверка операций по поступлению товаров на ответственное хранение.

6.8. Проверка операций по покупке товаров, осуществляемых в рамках договора поручения.

6.9. Проверка операций по покупке товаров, осуществляемых в рамках агентского договора.

6.10. Проверка правильности учета товаров в бухгалтерии.

7. Проверка правильности учета товаров на складах.

Организация складского учета товаров зависит от выбранного торговым предприятием способа хранения товаров – партионного, партионно-сортового, сортового или по наименованиям.

При сортовом способе товары различной сортности размещаются отдельно друг от друга. Такой способ хранения позволяет наиболее рационально использовать складскую площадь и оперативно контролировать расход товаров. При этом способе необходимо разделять товары одного сорта, поступившие по разным ценам. При сортовом способе хранения материально-ответственные лица ведут учет товаров в товарных книгах или на карточках. Для сортового способа учета предусмотрен «Журнал учета движения товаров на складе» (форма ТОРГ-18), который открывается на один год. На начало года отражаются остатки товара на 1 января. На складе товары хранятся по сортам. В журнале товары учитываются по сортам, наименованиям, количеству и цене. На каждое наименование и сорт товаров открывается одна или несколько страниц в товарной книге (в зависимости от объема операций по приему и расходу товаров) или отдельная карточка. Для сокращения числа аналитических счетов товары различных наименований, имеющие одинаковую цену, могут учитываться на одной странице книги или карточке. В заголовке страницы книги (карточки) указывают наименование, артикул, сорт, цену и другие отличительные признаки товара, а ниже отражают приход, расход и остатки товаров.

При партионном способе хранения выписывается партионная карта, составленная по унифицированной форме № МХ-10. Партионная карта составляется на каждую партию товаров для

контроля за поступлением и отгрузкой по количеству, массе, сортам, стоимости товаров, поступивших различными видами транспортных средств

8. Проверка операций по продаже и списанию товаров.

Получение достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, касающихся операций по выбытию товаров и раскрытия информации о них, а также влияния этих операций на финансовую (бухгалтерскую) отчетность аудируемого лица, является объектом проверки на всех этапах аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности – от планирования до формирования заключения.

На данном этапе осуществляются следующие процедуры:

– изучается порядок установления цен, а также порядок оценки товаров при их продаже и соответствие положениям нормативных актов;

– осуществляется формальная проверка договоров по продаже товаров;

– устанавливается правильность учета операций по продаже товаров по договору купли-продажи, по договору розничной купли-продажи, по продаже товаров на экспорт и др.

– изучается порядок оформления и учета операций по возврату (обмену) товаров; по продаже товаров в кредит, по кредитным картам, по договору товарного кредита, по договору коммерческого кредита, с использованием дисконтных карт, по договору комиссии и другим видам договоров и их соответствие положениям нормативных актов;

– проверяется правильность оформления и учета скидок у продавца. При проведении аудита необходимо установить, выполняются ли требования нормативных актов при отражении в бухгалтерском и налоговом учете операций по предоставлению скидок;

– изучается порядок оформления и отражения операций по списанию товаров.

9. Аудит издержек обращения.

9.1. Проверка обоснованности включения расходов в издержки обращения в соответствии с основными принципами формирования себестоимости.

9.2. Проверка документального подтверждения произведенных затрат и проверка оформления первичных документов (установление соответствия документов типовой форме, проверка наличия обязательных реквизитов).

9.3. Проверка производственной направленности и принадлежности затрат к торговой деятельности.

9.4. Проверка принципа временной определенности при включении затрат в издержки обращения.

9.5. Проверка соблюдения принципа постоянства в учете издержек обращения (неизменность выбранного метода учета и распределения издержек обращения).

9.6. Проверка соответствия выбранного метода учета затрат отраслевым особенностям торговой организации.

9.7. Проверка соблюдения выбранного метода и точности оценки материальных ресурсов, списываемых на издержки обращения.

9.8. Проверка правомерности отнесения на издержки обращения фактических сумм расходов по ремонту основных средств, командировкам, рекламе, оплате консультационных и аудиторских услуг (проверка документального подтверждения, выделения НДС).

9.9. Проверка корректируемых расходов для целей налогообложения.

9.10. Проверка обоснованности списания издержек обращения на себестоимость реализованных товаров и расчета на остаток нереализованных товаров.

9.11. Проверка достаточности торговой наценки для покрытия издержек обращения (аналитические расчеты, маржинальный анализ).

9.12. Проверка правильности списания расходов по статьям издержек обращения.

10. Проверка правильности учета тары.

11. Проверка правильности учета товарных потерь.

При перевозке, хранении и продаже товаров возникают потери, которые делятся на две группы: нормируемые и ненормируемые. Нормируемые потери обусловлены различными факторами: физико-химическими свойствами товаров (естественная убыль,

бой) и другими. Ненормируемые потери в основном возникают вследствие порчи товаров, их недостачи сверх норм и других факторов.

На данном этапе осуществляется проверка правильности отражения в учете товарных потерь вследствие естественной убыли при перевозке товаров, хранении и продаже; изучаются особенности расчета естественной убыли в розничной торговле.

12. Проверка учета сумм НДС по приобретенным для перепродажи товарам.

На данном этапе необходимо осуществление следующих процедур:

- проверяется наличия журнала учета полученных счетов-фактур, книги покупок, подшитых оплаченных и не подшитых неоплаченных счетов-фактур;

- устанавливается, в каком регистре накапливается информация по счету 19;

- путем прослеживания проверяются данные по цепочке: «накладная – приходный документ склада – счет-фактура – отражение в журнале учета полученных счетов фактур – документ на оплату – отражение в книге покупок»;

- по книге покупок проверяется, производятся ли записи по частично оплаченным счетам-фактурам, а также по партиям товаров, полученным от поставщиков, не являющихся плательщиками НДС. По соответствующей графе книги покупок должен быть показан общий дебетовый оборот (оплата) по счетам 60,76 вне зависимости от того, содержит он НДС или нет;

- необходимо проконтролировать дальнейший путь движения товара и убедиться, что его стоимость списана в связи с реализацией, а не в связи с другими вариантами выбытия;

- при наличии записей по дебету счетов и др. в корреспонденции с кредитом счета 41 следует установить, производилось ли соответствующее восстановление сумм НДС.

13. Проверка правильности формирования финансового результата от продажи товаров в оптовой и розничной торговле.

Вопросы и задания

Вопросы для подготовки к семинарским занятиям.

1. Торговля как вид деятельности.
2. Сущность и понятие товарных операций, их классификация и оценка.
3. Цель, задачи и методические приемы, используемые при проведении проверки.
4. Оценка системы внутреннего контроля торговой организации.
5. Разработка общего плана и программы аудита.
6. Проверка применения декларированных в учетной политике способов ведения бухгалтерского и налогового учета товаров.
7. Проверка организации учета товаров.
8. Аудит соблюдения условий сохранности товаров.
9. Проверка правильности проведения и учета результатов инвентаризации товаров.
10. Проверка операций по поступлению товаров.
11. Проверка операций по продаже товаров.
12. Проверка правильности формирования издержек обращения и финансовых результатов торговой организации.
13. Нарушения, наиболее часто встречающиеся при проведении проверки торговых организаций и предприятий общественного питания.

Контрольные вопросы

1. Что является целью аудита товарных операций?
2. Каковы основные задачи аудита товарных операций?
3. Как реализуются основные предпосылки аудита при проверке товарных операций?
4. Какими нормативными документами следует руководствоваться при проверке учета товаров?
5. Как установить правильность оценки товаров?
6. Как проверяется правильность оценки товаров?
7. Какие аудиторские процедуры применяются для проверки наличия и сохранности товаров?

8. Как осуществляется проверка документальной обоснованности операций по движению товаров?

9. Как проверить правильность отражения операций по списанию недостач, потерь и порчи товаров?

10. Какие первичные документы и счета бухгалтерского учета являются источниками информации при проверке операций с товарами?

Задания и ситуации

1. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита.

2. Выполните аудиторские процедуры по проверке ситуационных операций, связанных с аудитом в организациях торговли общественного питания.

3. Оцените ситуации, сформулируйте выводы для написания отчета со ссылкой на нормативные документы (законы, положения, инструкции), применяя нормы правил (стандартов) аудиторской деятельности.

4. По каждой ситуации определите методические приемы и способы аудирования, необходимые для сбора аудиторских доказательств.

5. Сформулируйте мероприятия, направленные на устранение выявленных нарушений.

6. Заполните рабочий журнал аудитора.

7. Сформулируйте запись для включения в аудиторский отчет.

Ситуация 2.1.

Сахарным заводом в адрес организации оптовой торговли отправлено по железной дороге 25 т сахара. Вагон с грузом прибыл на станцию назначения 21.12 и передан под разгрузку. При приемке сахара был составлен акт от 23.12 комиссией в составе заведующей складом Морозовой И. Д., кладовщика Чайкиной Т. Р., бухгалтера Сергеевой Н. А. В акте указано, что, в соответствии с документами поставщика, отправлено 25 000 кг сахара по цене 120 руб. за 1 кг. на общую сумму 3 000 000 руб. При взвешивании товара выявлена недостача 150 кг сахара на сумму 18000 руб. Согласно акту приемки бухгалтерией

оприходовано 24 850 кг сахара. Недостача списана на издержки обращения по статье «Потери товаров и технологические отходы». Акт никем не утвержден. Норма естественной убыли в пути для сахара составляет 0,15 %.

Ситуация 2.2.

При аудите финансовой отчетности торгового предприятия аудиторы проверили правильность отражения результатов инвентаризации, проводимой перед составлением годового отчета. В ходе проверки установлено следующее:

– в ноябре отчетного года проведена инвентаризация на складе на основании приказа руководителя от 03.11.____. Сроки проведения инвентаризации – с 10.11.____ по 13.11.____. Причина – смена материально-ответственного лица.

В состав инвентаризационной комиссии входили: заместитель директора по финансовым вопросам М. А. Соловьев, товаровед В. П. Васильева, кладовщик склада № 3 П. П. Романов.

Информация о данных, полученных при проведении инвентаризации представлена в сличительной ведомости (см. табл. 3)

Таблица 3

Фрагмент сличительной ведомости

Наименование	Единица измерения	Цена	Фактически		По данным учета	
			кол-во	сумма	кол-во	сумма
Бумага	пачка	150	10	1500	8	1200
Бумага	рулон	100	8	800	10	1000
Папка -накопитель	шт.	50	10	500	15	750
Блокноты	шт.	20	15	300	10	200
Ручки	шт.	30	20	600	22	660
Степлер	шт.	100	5	500	6	600
Карандаши	шт.	10	20	200	20	200
Итого				4400		4610

Других документов по инвентаризации не представлено.

Решение инвентаризационной комиссии:

1) выявленную недостачу бумаги в рулонах перекрыть излишками бумаги в пачках;

2) выявленную недостачу блокнотов перекрыть папками-накопителями;

3) признать недостачу ручек, степлеров.

Результат инвентаризации: Излишек списать на кредит счета 44, а недостачу на дебет счета 44. Результаты инвентаризации отражены в декабре отчетного года, учтены в затратах для целей налогообложения.

Ситуация 2.3.

При проведении аудита организации розничной торговли ООО «Сириус» было выявлено, что она реализовала фотокамеры на общую сумму 350 000 руб. (в т.ч. НДС). Торговая наценка по реализованному товару составила 80 769 руб. Расходы на продажу составили 9 500 руб.

В учете были составлены бухгалтерские записи:

<i>№ n/n</i>	<i>Содержание операции</i>	<i>Сумма</i>	<i>Дебе т</i>	<i>Кред ит</i>
1.	Отражена выручка от продажи фотокамер	350 000	50	90-1
2.	Отражена сумма НДС	53 389,83	90-3	68
3.	Отражена продажная стоимость товара – на сумму торговой наценки	350 000 80769	90-2 91	41 42
4.	Отражены расходы на продажу товаров	9 500	90-2	44
5.	Отражена сумма убытка от продажи товаров	62 889,92	99	90-9

Ситуация 2.4.

При проверке учета товарных операций фирменного магазина при заводе установлено:

а) товарные отчеты материально ответственных лиц составляются в произвольной форме;

б) в отчетах остатки товаров и денежных средств показываются общей суммой;

в) учет товаров осуществляется на счете 44 «Издержки обращения», на котором отражаются и расходы магазина;

г) выручка магазина определяется на основании кредитового оборота по счету 44 «Издержки обращения» и по счету 90-1 «Выручка» отражения не находит.

Ситуация 2.5.

При проверке издержек обращения в розничном торговом предприятии получены следующие сведения, руб.:

остаток товаров на начало квартала	200 000
остаток издержек обращения на начало квартала	10 500
за текущий квартал было приобретено товаров на сумму	3 000 000
за текущий квартал было продано товаров на сумму	2 500 000

В течение квартала были произведены следующие расходы, руб.:

начислена зарплата	150 000
оплачена аренда помещения магазина	60 000
начислено на социальное страхование	60 000
уплачены проценты за кредит банка	100 000
оплачены транспортные расходы по завозу товаров	250 000
прочие расходы	30 000

Бухгалтерией списаны расходы на реализованные товары в сумме 260 000 руб., рассчитана сумма издержек на остаток нереализованных товаров 90 000 руб.

Контрольные тесты

1. Стеклянная посуда в организациях розничной торговли учитывается

- а) на субсчете 10-4 «Покупные изделия»;
- б) на субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле»;
- в) на субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожня»;
- г) на субсчете 44 «Расходы на продажу».

2. В торговых организациях, учитывающих товары по продажным ценам, списание товаров осуществляется проводками

- а) Дебет счета 90 «Продажи»
Кредит счета 41 «Товары»;
Дебет счета 42 «Торговая наценка»
Кредит счета 90 «Продажи» (сторно)
- б) Дебет счета 90 «Продажи»
Кредит счета 41 «Товары»;

- Дебет счета 90 «Продажи»
- Кредит счета 42 «Торговая наценка» (сторно).
- в) Дебет счета 90 «Продажи»
- Кредит счета 41 «Товары»;
- Дебет счета 42 «Торговая наценка»
- Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».
- г) Дебет счета 90 «Продажи»
- Кредит счета 41 «Товары»;
- Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»
- Кредит счета 42 «Торговая наценка» (сторно).

3. Сумма недостачи товаров, выявленная при приемке товара, отражается в учете следующей бухгалтерской записью

- а) Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
- Кредит счета 41 «Товары»;
- б) Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
- Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- в) Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
- Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

4. Товары, приобретенные организацией оптовой торговли для продажи, оцениваются по

- а) стоимости приобретения;
- б) по продажной стоимости;
- в) по покупной или продажной стоимости.

5. Организации торговли и общественного питания расходы на рекламу учитываются

- а) на счете 44 «Расходы на продажу»;
- б) на счете 26 «Общехозяйственные расходы»;
- в) на счете 90 «Продажи».

6. По договору комиссии

а) одна сторона обязуется совершить от имени и за счет другой стороны определенные юридические действия;

б) одна сторона обязуется по поручению другой стороны за вознаграждение совершить одну или несколько сделок от своего имени, но за счет другой стороны;

в) одна сторона обязуется за вознаграждение совершать по поручению другой стороны юридические и иные действия от своего имени, но за счет другой стороны либо от имени и за счет другой стороны.

7. Комиссионер учитывает товары, принятые на комиссию проводкой

а) Дебет счета 41 «Товары»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

б) Дебет счета 001 «Арендованные основные средства»;

в) Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

8. Товары, переданные для переработки другим организациям, списываются с учета бухгалтерской записью

а) Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит счета 41 «Товары»;

б) Дебет счета 43 «Готовая продукция»

Кредит счета 41 «Товары»;

в) с баланса не списываются, но учитываются обособленно.

9. Счет 42 применяется

а) в организациях торговли в соответствии с учетной политикой;

б) в организациях оптовой торговли, учитывающих товары по продажным ценам;

в) во всех организациях розничной торговли;

г) в организациях розничной торговли, учитывающих товары по продажным ценам.

10. Списание расходов на продажу в торговых организациях может осуществляться

а) двумя способами: в полном объеме либо пропорционально стоимости проданных товаров;

б) одним способом: пропорционально объему выручки от продажи товаров;

в) одним способом: пропорционально количеству проданных товаров в натуральном измерении.

11. Расходы на продажу списываются

- а) на уменьшение прибыли от продаж;
- б) на увеличение производственной себестоимости продукции;
- в) на увеличение общехозяйственных расходов в конце отчетного периода;
- г) верны ответы а) и б);
- д) верны ответы б) и в).

12. Расходы по доставке товаров собственным транспортом предприятия торговли на статью «Транспортные расходы» издержек обращения

- а) включаются;
- б) не включаются;
- в) включаются, если предусмотрено учетной политикой предприятия.

Тема 3. Особенности аудита товарных операций в общественном питании

Целью аудита движения товарных операций в общественном питании является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций по движению сырья и товаров нормативным документам, действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде для того, чтобы выявить имеющиеся ошибки или нарушения и степень их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

Основными задачами аудита для достижения указанной цели являются:

- 1) проверка соблюдения организацией принятой учетной политики;
- 2) оценка состояния синтетического и аналитического учета покупных товаров в проверяемой организации;
- 3) оценка полноты отражения операций в бухгалтерском учете и отчетности;
- 4) оценка правильности оформления документов;
- 5) проверка соблюдения налогового законодательства по операциям, связанным с движением товаров.

Предприятия общественного питания продают продукцию собственного производства и покупные товары.

Для производства продукции закупается сырье (продукты), которое подвергается холодной и тепловой обработке.

Стоимость приобретения сырья и товаров в общественном питании формируется так же, как и в торговле. Таким же образом (путем прибавления к стоимости приобретения торговой наценки) определяется и продажная цена. Однако наценка в общественном питании в процентах к стоимости сырья выше, чем в торговле, так как предприятия общественного питания кроме расходов, связанных с продажей, имеют дополнительные расходы по производству продукции и организации ее потребления

Предприятия общественного питания как имущественные комплексы традиционно состоят из трех структурных подразделений: 1) кладовой; 2) производства (кухни); 3) буфета (бара). На практике имеют место и другие организационные структуры (отсутствие кладовой, буфетов и т.п.). Так, в настоящее время при создании ряда предприятий, например быстрого питания (fast food), заранее не предусматривается создание кладовых.

Основным нормативным документом по бухгалтерскому учету товарных операций в общественном питании являются «Методические рекомендации по учету сырья, товаров и производства в предприятиях общественного (массового) питания различных форм собственности», утвержденные письмом Роскомторга от 12.08.1994 г. № 1-1098/32-2.

Основные направления проверки

1. Проверка документации по сертификации услуг общественного питания.

В соответствии с постановлением Комитета РФ по стандартизации, метрологии и сертификации в подтверждение факта сертификации организация должна иметь либо подлинник сертификата, либо копию сертификата, заверенную держателем подлинника сертификата, нотариусом или органом по сертификации услуг, выдавшим сертификат.

Необходимо проверить правильность оформления вышеназванных документов.

2. Проверка правильности оформления первичных документов.

Объектами аудита являются оправдательные документы, которые согласно п.1 ст. 9 Закона № 129 – ФЗ служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Необходимо проверить:

– соответствие применяемых в организации форм первичной документации унифицированным, утвержденным постановлением Госкомстата России от 25.12.98. г. № 132 «Унифицированные формы учетной документации по учету операций в общественном питании» (ОП-1 «Калькуляционная карточка», ОП-2 «План-меню», ОП-3 «Требование-накладная», ОП-6 «Дневной заборный лист», ОП-10 «Акт о реализации и отпуске изделий кухни», ОП -15 «Акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни», ОП-17 «Контрольный расчет расхода продуктов по нормам рецептур на выпущенные изделия» и другие);

– наличие в документах, не являющихся унифицированными (типовыми) или специализированными, обязательных реквизитов;

– наличие утвержденного руководителем организации перечня лиц, имеющих право подписи первичных документов;

– правильность заполнения обязательных реквизитов в документах;

– правильность внесения исправлений в документы;

– правильность таксировки документов;

– в случае, если закупка продуктов осуществляется у населения, т. е. физических лиц, не зарегистрированных в качестве предпринимателей, то проверке подвергаются закупочные акты (унифицированная форма ОП-5), в которых должны быть указаны: наименование, количество, цена товара, место покупки, фамилия продавца и покупателя, паспортные данные продавца.

3. Проверка наличия и правильности составления первичной учетной документации по кладовой, производству, раздаче, буфетам, мелкорозничной торговой сети.

В бухгалтерии для учета продуктов могут применяться два метода: количественно-суммовой и оперативно-суммовой. Кладовщики сдают в бухгалтерию документы на поступление и

выбытие продуктов при сопроводительных реестрах (при количественно-суммовом методе) или товарные отчеты (при сальдовом методе учета) в определенные сроки.

Правильность начального остатка в товарном отчете устанавливается путем сличения данного отчета с предыдущим. К товарному отчету прилагаются приходные и расходные документы.

Правильность указанных цен должна быть заверена соответствующим работником или же установлена по договорам поставки.

Правильность таксировки выверяется путем умножения количества товара каждого наименования на его цену.

4. Проверка правильности определения продажных цен на продукцию собственного производства.

В настоящее время в организациях общественного питания применяются три способа расчета продажных цен на продукцию собственного производства: традиционный, рыночный, комбинированный. При любом из этих способов расчета продажных цен расход сырья на производство каждого блюда строго нормирован.

При традиционном способе продажная цена блюда определяется путем составления калькуляционной карточки (форма № ОП-1). Ее обычно составляют не на одно блюдо, а на 100 блюд для облегчения расчетов. Сырьевой набор того или иного блюда определяется обычно по сборникам рецептур блюд и кулинарных изделий.

В сборниках рецептур по каждому блюду указаны:

- а) нормы вложения сырья по массе брутто;
- б) отходы при первичной холодной обработке (в процентах к нормам брутто);
- в) нормы вложения продуктов по массе нетто (массе полуфабриката);
- г) потери при тепловой обработке (в процентах к нормам нетто и массе полуфабриката);
- д) нормы выхода готовых изделий;
- е) масса продуктов в готовой продукции, масса (в граммах) каждого блюда в целом.

При применении *рыночного* способа продажную цену того или иного блюда определяют не на основе калькуляционных карточек, а исходя из конкретных условий деятельности организации: наличия конкурентов, покупательной способности предполагаемых потребителей и т.п.

Комбинированный способ расчета продажных цен является сочетанием традиционного и рыночного способов расчета продажных цен и состоит из трех этапов.

5. Проверка правильности документального оформления продажных цен на продукцию собственного производства и покупных товаров.

Для этого необходимо проверить правильность составления калькуляции (унифицированная форма ОП-1 «Калькуляционная карточка») Калькуляционная карточка составляется на основе Сборников рецептов блюд и кулинарных изделий, которые являются нормативными документами. Если же предприятие разрабатывает рецептуру нового блюда, оно должно разработать Техничко-технологическую карту или Стандарт предприятия, которые утверждаются руководителем предприятия.

6. Проверка отражения операций по реализации покупных товаров и продукции собственного производства и формирования финансовых результатов для целей бухгалтерского учета и налогообложения.

7. Проверка наличия и порядка использования контрольно-кассовых машин при расчетах наличными деньгами с населением.

При продаже товаров буфетами (барами) расчеты с потребителями обычно осуществляются наличными деньгами с применением ККМ. Буфетчик сдает выручку в кассу организации, при этом выписывается приходный кассовый ордер, квитанция которого выдается буфетчику в подтверждение сдачи денег.

При сменной работе буфетов передачу товаров и тары одним буфетчиком (бригадой) другому буфетчику (бригаде) оформляют актом о передаче товаров и тары при смене материально ответственного лица (форма № ОП-18), который составляется в трех экземплярах. Один экземпляр остается у материально

ответственного лица, сдающего товары и тару, второй – у лица, принимающего товары и тару, а третий передается в бухгалтерию. Проверка включает в себя правильность документального оформления поступления товаров в буфеты (бары), а также правильность отражения операций на счетах бухгалтерского учета.

8. Проверка правильности исчисления торговых наценок.

Сумма торговых наценок, приходящихся на реализованные товары, при их стоимостном учете может быть определена по среднему проценту. Средний процент исчисляется исходя из отношения суммы надбавок к остатку товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42, уменьшенной на сумму оборотов по дебету счета 42, к сумме реализованных за месяц товаров и продукции (по учетным ценам) и остаткам товаров и продуктов на конец отчетного месяца.

9. Проверка правильности проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей в кладовой, на производстве, на раздаче, в буфете и отражение в учете ее результатов.

10. Проверка организации и правильности ведения синтетического и аналитического учета товарно-материальных ценностей.

11. Проверка тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета.

Проверка тождественности показателей и регистров производится по каждой форме бухгалтерской отчетности путем сопоставления показателей, содержащихся в соответствующей форме, с остатками и оборотами по счетам Главной книги. В тех случаях, когда показатели, содержащиеся в формах отчетности, не могут быть проверены по данным Главной книги, необходимо использовать соответствующие регистры аналитического учета. В ходе проверки производится сопоставление остатков и оборотов по счетам синтетического учета, счетам и субсчетам бухгалтерского учета.

Вопросы и задания

Вопросы для подготовки к семинарским занятиям

1. Характеристика предприятий общественного питания.
2. Цель, задачи и методические приемы, используемые при проведении проверки.
3. Оценка системы внутреннего контроля торговой организации.
4. Разработка общего плана и программы аудита.
5. Проверка правильности определения продажных цен на продукцию собственного производства.
6. Проверка учета сырья и товаров в кладовых.
7. Нарушения, наиболее часто встречающиеся при проведении проверки торговых организаций и предприятий общественного питания.

Контрольные вопросы

1. В чем заключаются особенности учета товарных операций в общественном питании?
2. Что является целью аудита товарных операций в общественном питании?
3. Каковы основные задачи аудита товарных операций в общественном питании?
4. Как реализуются основные предпосылки аудита при проверке товарных операций?
5. Какими нормативными документами следует руководствоваться при проверке учета товарных операций?
6. Какие первичные документы и счета бухгалтерского учета являются источниками информации при проверке товарных операций в общественном питании?
7. Назовите способы определения продажных цен на продукцию собственного производства?
8. Какие аудиторские процедуры применяются для проверки наличия и сохранности товаров?
9. В чем особенности проверки правильности учета сырья и товаров в кладовых?

10. Как осуществляется проверка документальной обоснованности операций по движению товаров?

11. Как проверить правильность отражения операций по списанию недостач, потерь и порчи товаров?

12. Как определяется финансовый результат?

Контрольные тесты

1. В сборниках рецептур на сырье какой продукции установлены нормы вложения массой брутто?

- а) основной;
- б) неосновной.

2. Можно ли калькуляционную карточку использовать несколько раз для расчета продажной цены одного и того же блюда?

- а) да;
- б) нет.

3. Могут ли органы исполнительной власти субъектов РФ регулировать цены на продукцию предприятий общественного питания?

- а) могут во всех случаях;
- б) не могут во всех случаях;
- в) могут только в некоторых случаях.

4. В кладовую предприятия общественного питания поступили сырье и товары от поставщиков

а) Дебет счета 20 «Основное производство»
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

б) Дебет счета 41 «Товары»;
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»
Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- в) Дебет счета 41 «Товары»

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

Дебет счета 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит счета 68» Расчеты по налогам и сборам».

5. Отпущено сырье из кладовой на производство

а) Дебет счета 20 «Основное производств»

Кредит счета 41 «Товары»;

б) Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 41 «Товары»;

в) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 41 «Товары».

6. Отпущены товары из кладовой в буфет

а) Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 41-1 «Товары»;

б) Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 41 «Товары»;

в) Дебет счета 41-2 «Товары», субсчет «Товары в розничной торговле»

Кредит счета 41-1 «Товары».

7. Если раздаточная не отделена от основного производства, как оформляется отпуск продукции на раздачу?

а) дневным заборным листом;

б) записью в контрольном журнале.

8. Какой документ составляют работники производства, если они имеют информацию о продаже блюд по наименованию и количеству

а) акт о продаже и отпуске изделий кухни;

б) акт о реализации и отпуске изделий кухни.

9. Отпущена готовая продукция из производства в буфет

а) Дебет счета 41-2 «Товары», субсчет «Товары в розничной торговле»

Кредит счета 20 «Основное производств»;

б) Дебет счета 41-1 «Товары»

Кредит счета 20 «Основное производство».

10. Списывается продукция собственного производства, проданная через обеденный зал

- а) Дебет счета 50 «Касса»
Кредит счета 20 «Основное производство»;
- б) Дебет счета 90 «Продажи»
Кредит счета 20 «Основное производство»;
- в) Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Кредит счета 20 «Основное производство».

Тема 4. Особенности аудита строительной организации

Целью аудита строительной деятельности организации является установление соответствия применяемой в организации методики учета и налогообложения операций, связанных с капитальными вложениями, формирования стоимости строящихся объектов, затрат на их возведение и финансовых результатов деятельности подрядных организаций нормативным документам, действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде для того, чтобы выявить имеющиеся ошибки или нарушения и степень их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

Основными задачами аудита для достижения указанной цели являются:

- проверка соблюдения организацией принятой учетной политики;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета активов, расчетов затрат и финансовых результатов в проверяемой организации;
- оценка полноты отражения операций в бухгалтерском учете и отчетности;
- соблюдение правил оценки строящихся и законченных строительством объектов;
- оценка правильности оформления документов;
- проверка соблюдения налогового законодательства по операциям, связанным со строительной деятельностью.

В качестве доказательств в аудите может быть использована любая информация, позволяющая формировать свое мнение о достоверности данных учета или отчетности в целом.

Источники информации:

1. Первичные документы
 - договоры подряда,
 - типовые (унифицированные) формы первичной учетной документации, служащие основанием для учета отражения операций по строительной деятельности:
 - акт приемки выполненных работ по законченному строительством объекту,
 - справка о стоимости выполненных строительством работ,
 - акт о передаче оборудования в монтаж;
 - накладная, требование, лимитно-заборная карта;
 - акты инвентаризации;
 - и другие.
2. Регистры аналитического и синтетического учета, используемые при отражении хозяйственных операций по строительной деятельности.
3. Бухгалтерская (финансовая) и статистическая отчетность.

Основные направления проверки.

1. Аудит учредительных документов строительных организаций.

На начальной стадии аудита устанавливается организационно-правовая форма проверяемой организации, определяется вид ее деятельности. При этом необходимо обратить внимание на Устав предприятия.

Следует учитывать, что строительная деятельность может осуществляться хозяйственным и подрядным способами.

При осуществлении работ подрядным способом в качестве заказчика может выступать либо организация-инвестор, либо девлопер.

Девлопер заключает договоры строительного подряда со специализированными строительными организациями и сдает законченные «под ключ» объекты или их части.

2. Аудит учетной политики организации, осуществляющей строительную деятельность.

При проверке учетной политики устанавливается:

– соблюдение порядка формирования и утверждения учетной политики,

– полнота комплектования документации, оформляемой в качестве приложений к учетной политике,

– обоснованность изменений учетной политики и соблюдение порядка их отражения,

– полнота раскрытия элементов и методов учета различных объектов и операций. Особое внимание уделяют разделам, посвященным методам учета себестоимости строительных работ, некапитальных работ, учета выручки от выполнения работ и сдачи объектов и финансовых результатов организации.

При рассмотрении учета себестоимости строительных работ проверяется определение объекта учета основного строительного производства, метода учета затрат по объектам, оценка и состав затрат, включаемых в себестоимость строительных работ, оценка незавершенного производства.

По некапитальным работам устанавливается определение в учетной политике состава нетитульных сооружений и порядка их списания, состава и порядка учета затрат по работам, связанным с возведением и списанием временных сооружений.

Обращают внимание на раскрытие в учетной политике методов оценки выручки от реализации и обязательств по сделке, формы определения объема выполненных работ, оценки договорной стоимости.

3. Аудит заключенных договоров строительного подряда.

Порядок заключения договора строительного подряда регулируется положениями статей 706–757 Гражданского Кодекса РФ. При аудите необходимо проверить соответствие заключенных договоров положениям гражданского законодательства.

Важнейший пункт, который должен содержать любой договор, в том числе и договор строительного подряда, – это предмет договора. Отсутствие этого пункта или нечеткое определение его в тексте – первое из оснований, по которому можно считать договор незаключенным. Причем, это не зависит от того, насколько полно будут урегулированы все остальные условия.

Прежде всего, нужно уже в тексте самого договора дать характеристику объекта строительства или иных работ, связанных с объектом строительства. В частности, статья договора, посвященная предмету, должна содержать:

- наименование объекта строительства (в том числе когда заключается договор на выполнение монтажных, пусконаладочных и иных работ, неразрывно связанных со строящимся объектом);

- месторасположение объекта строительства;

- характеристику проектной документации (кем и когда утвержден или будет утвержден проект);

- перечень монтажных, пусконаладочных и иных работ, неразрывно связанных со строящимся объектом, которые обязан осуществить подрядчик.

Предмет договора более подробно излагается в технической документации, определяющей объем, содержание работ и другие предъявляемые к ним требования. Согласно пункту 1 статьи 743 ГК РФ, если в договоре строительного подряда отсутствуют иные указания, то предполагается, что подрядчик обязан выполнить работы, указанные в технической документации и в смете.

Техническая документация является неотъемлемой частью договора строительного подряда (это должно быть зафиксировано в его тексте). Если же в договоре нет указаний на состав и содержание технической документации, а также указаний на то, какая из сторон и в какой срок должна предоставить соответствующую документацию, то это влечет за собой признание договора подряда незаключенным.

Цена договора является существенным условием договора строительного подряда. Для ее расчета подрядчик должен разработать и представить заказчику смету. Отсутствие сметы может повлечь за собой признание договора строительного подряда незаключенным. Этот вывод следует из анализа пункта 1 статьи 743 ГК РФ. Согласно этому пункту, подрядчик обязан осуществить строительство и связанные с ним работы в соответствии со сметой, определяющей цену работ. А в соответствии с пунктом 1 статьи 746 ГК РФ заказчик оплачивает работы, которые выполнил подрядчик, в размере,

предусмотренном сметой. Никаких иных возможностей определения размера оплаты выполненных работ данная статья не предусматривает.

Цена, указанная в договоре строительного подряда, может быть твердой или приблизительной. Размер твердой цены нельзя изменить, если только не меняются существенные условия самого договора.

Еще одно существенное условие для таких договоров – начальный и конечный сроки выполнения работ. Помимо этих сроков стороны могут предусмотреть в договоре даты завершения отдельных этапов работ, составив график строительства. И подрядчик должен помнить, что коль скоро в договоре оговорены промежуточные сроки, то за их несоблюдение он будет нести ответственность. Вид и размер ответственности стороны могут определить в самом договоре строительного подряда. Если сроки строительства будут нарушены и поэтому заказчик утратит интерес к выполнению договора, то в соответствии с пунктом 2 статьи 405 он может отказаться от принятия результата работ и потребовать возмещения убытков.

Один из разделов договора строительного подряда должен быть посвящен правам и обязанностям сторон. В состав данного раздела должны входить:

- обязанность заказчика представления техническую документацию;
- обязанность подрядчика выполнить работы в соответствии с технической документацией и сметой;
- обязанность обеспечить строительство материалами и оборудованием;
- обязанность заказчика оказывать подрядчику дополнительные услуги;
- обязанность предоставить земельный участок для строительства;
- обязанности по страхованию;
- обязанности по обеспечению охраны;
- обязанность по охране окружающей среды и обеспечению безопасности строительных работ;

- право заказчика на контроль и надзор за ходом исполнения договора строительного подряда;
- обязанность заказчика уплатить обусловленную цену;
- имущественная ответственность сторон и т.д.

В ходе изучения договорной политики проверяемой организации следует знать, что в договор могут быть внесены изменения, согласно ГК РФ.

4. Аудит формирования себестоимости строительных работ.

4.1. Аудит использования материальных ресурсов в строительстве.

Проверке подвергаются: договоры строительного подряда, заключенные с заказчиками и субподрядчиками; производственные нормы расхода основных строительных материалов, разрабатываемые непосредственно строительной организацией и утверждаемые ежегодно ее руководителем; журнал учета выполненных работ по форме № КС-6 по каждому объекту строительства; материальные отчеты (форма № М-19) по материально ответственному лицу – производителю работ, начальнику строительного участка; форма № М-29 – ежемесячный отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам; регистры бухгалтерского учета по счету 10 и другие документы, необходимые для аудита.

В структуре себестоимости работ строительного-монтажных организаций значительный удельный вес составляют материальные затраты. При выполнении строительных работ используются материальные ресурсы, образующие основу строительной продукции – возводимых зданий и сооружений, отдельных видов строительного-монтажных работ. В статью затрат «Материалы» типовой группировки затрат в строительстве включаются затраты на используемые при выполнении работ строительные материалы, конструкции, детали, а также топливо, затраты на электроэнергию, пар, воду и другие виды материальных ресурсов.

В этой связи при аудите строительно-монтажных организаций особое внимание должно быть уделено вопросам использования материальных ресурсов.

Аудит использования материальных ресурсов рекомендуется начинать с установления мест хранения материально-производственных запасов и определения круга материально ответственных лиц.

Строительно-монтажная организация может иметь для хранения материально-производственных запасов центральные и приобъектные склады, а также кладовые. В составе крупных организаций могут быть специализированные подразделения по заготовлению, хранению и доставке материалов на строительные объекты – управления (отделы) производственно-технологической комплектации (УПТК). Перечень мест хранения и материально ответственных лиц должен быть предусмотрен структурой организации и закреплен соответствующим распорядительным документом (приказом, распоряжением).

При аудите проверяется правильность определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство в зависимости от принятого организацией метода оценки. В частности, при учете материалов по учетным ценам проверяется правильность составления расчета отклонений в стоимости материалов, списываемых в производство.

Основанием для списания строительных материалов в производство являются следующие документы:

- производственные нормы расхода основных строительных материалов, разрабатываемые непосредственно строительной организацией и утверждаемые ежегодно ее руководителем;
- журнал учета выполненных работ по форме № КС-6 по каждому объекту строительства;
- материальный отчет (форма № М-19) по материально ответственному лицу – производителю работ, начальнику строительного участка;
- форма № М-29 – ежемесячный отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам.

При аудите проверяется наличие указанных документов, оформление в соответствии с правилами по их заполнению.

Следует также проверить, не допускаются ли расхождения между данными материального отчета и документами на списание материалов (формой № М-29, актами на разовое списание материалов).

4.2. Аудит операций по строительству, эксплуатации и ликвидации временных зданий (сооружений).

При осуществлении строительно-монтажных работ возникает необходимость создания временных зданий и сооружений – объектов, которые для запланированных целей используются только в течение периода строительства. По окончании строительных работ и вводе законченных строительством объектов в эксплуатацию временные здания и сооружения либо ликвидируются (при невозможности дальнейшего использования с учетом возможного изменения их функционального предназначения) или в составе основных средств передаются заказчику.

Временные здания и сооружения подразделяются на титульные (для обеспечения нужд строительства в целом) и нетитульные (для обеспечения нужд отдельного объекта, учитываемые в составе накладных расходов).

Примерами титульных зданий и сооружений являются:

- временные материально-технические склады на строительной площадке, закрытые (отапливаемые и не отапливаемые) и открытые, для хранения материалов, конструкций и оборудования, поступающих для данной стройки;

- временные обустройства (площадки, платформы и др.) для материалов, изделий, конструкций и оборудования, а также для погрузочно-разгрузочных работ;

- временные производственные мастерские многофункционального назначения (ремонтно-механические, арматурные, столярно-плотничные и др.);

- электростанции, трансформаторные подстанции, котельные, насосные, компрессорные, водопроводные, канализационные, калориферные, вентиляторные и т. п. здания (сооружения) временного пользования и т. п.

К нетитульным временным зданиям, сооружениям, приспособлениям и устройствам относятся следующие:

- приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров, складские помещения и навесы при объекте строительства, душевые, кубовые, неканализованные уборные и помещения для обогрева рабочих;

- настилы, стремянки, лестницы, переходные мостики, ходовые доски, обноски при разбивке здания, приспособления по технике безопасности;

- инвентарные унифицированные средства подмащивания типа люлек, вышек инвентарных площадок, подмостей и т.п., заборы и ограждения (кроме специальных и архитектурно оформленных), предохранительные козырьки, укрытия при производстве буровзрывных работ;

- временные разводки от магистральных и разводящих сетей электроэнергии, воды, пара, газа и воздуха в пределах рабочей зоны (территории в пределах до 25 м от периметра зданий или от линейных сооружений);

- расходы, связанные с приспособлением строящихся и существующих на строительных площадках зданий и сооружений вместо строительства указанных выше нетитульных временных зданий и сооружений.

Временные здания и сооружения могут возводиться как застройщиками, так и подрядчиками.

Принадлежность временных зданий и сооружений определяется в соответствии с нормами действующего гражданского законодательства и на основании договоров, заключенных между участниками строительства.

Так, в инвестиционном договоре (договоре о выполнении функций заказчика), заключаемом между инвестором и заказчиком, может быть предусмотрено, что временные здания и сооружения возводятся за счет средств инвестора и входят в состав имущества, принадлежащего инвестору; при этом заказчик лишь организует за вознаграждение их строительство.

В договоре может быть также указано, что заказчик в целях организации и обеспечения процесса строительства возводит временные здания и сооружения за свой счет; в этом случае такое

имущество будет являться собственностью заказчика, и именно заказчик будет нести бремя его содержания и все риски его повреждения и утраты.

Заказчик, заключая договор подряда с генеральным подрядчиком, вправе по соглашению сторон возложить обязанность и расходы по возведению временных зданий и сооружений на генерального подрядчика. В этом случае собственником возводимых временных зданий и сооружений будет являться генеральный подрядчик; соответственно, именно он будет нести бремя содержания временных зданий и сооружений и все риски их повреждений и утраты.

Учет подрядчиком расходов на возведение временных зданий и сооружений, необходимых для обслуживания строительного процесса, зависит от цели их создания.

4.3. Аудит операций по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов. Источники информации: договоры на оказание транспортных услуг или выполнение субподрядных строительно-монтажных работ; сменные рапорты о работе машин и механизмов; путевые листы; корешки путевых листов (при оказании услуг сторонней организацией); авансовые отчеты (если ГСМ приобретались за наличный расчет; заправочные ведомости; акты на установку и списание запчастей; расчеты начисления амортизации, регистры бухгалтерского учета по счету 25 и другие документы, необходимые для проведения аудита.

В статью «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов» включаются:

– затраты по принятым в строительной организации системам и формам оплаты труда работников: рабочих, занятых управлением строительными машинами и механизмами (механиков, машинистов, мотористов и других рабочих профессий, занятых управлением машинами и механизмами) и линейного персонала при включении его в состав работников участков (бригад);

– затраты материальных ресурсов, включая топливо и энергию на эксплуатационные цели;

– арендная плата (включая лизинговые платежи) за пользование арендованными строительными машинами и механизмами в размерах, установленных договором;

– затраты на техническое обслуживание и диагностирование строительных машин и механизмов;

– затраты на проведение всех видов ремонтов строительных машин и механизмов, производственных приспособлений и оборудования; в случае образования резервов – отчисления в ремонтный фонд или в резерв на ремонт;

– затраты на перебазирование строительных машин и механизмов или отчисления в резерв;

– затраты на содержание и ремонт рельсовых и безрельсовых путей;

– затраты на перевозку и перемещение материалов и строительных конструкций в пределах стройки (объекта), включая заработную плату рабочих, занятых на погрузке и разгрузке, а также затраты на вывоз и ввоз грунта;

– прочие затраты, связанные с эксплуатацией строительных машин и механизмов.

Затраты на эксплуатацию строительных машин и механизмов, используемых на работах, выполняемых не по договорам на строительство, а также затраты на содержание строительных машин и механизмов, сданных в аренду, в себестоимость строительных работ не включаются.

Учет расходов по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов должен обеспечить определение фактической величины этих расходов по видам машин и механизмов и оперативное выявление отклонений от установленных строительной организацией норм и нормативов. Разработка норм и нормативов и учет отклонений производятся как по времени использования строительных машин и механизмов, так и по затратам на их эксплуатацию.

Затраты по оплате услуг сторонних организаций за предоставленные ими машины и механизмы относятся непосредственно в дебет счета 20 «Основное производство» по данной статье с распределением по конкретным строительными объектам, на которых они были использованы.

Анализируя расходы на привлеченные машины и механизмы, аудиторы уточняют, предусмотрены ли эти расходы сметными нормами и составом выполняемых строительно-монтажных работ. Работа таких машин и механизмов должна быть подтверждена сменными рапортами и путевыми листами. С привлеченными специализированными организациями должны быть заключены договоры на оказание услуг или выполнение субподрядных строительно-монтажных работ (например, земляных работ по устройству нулевого цикла и т.д.).

Если организация привлекала к работе специализированные автотранспортные организации, то проверке подлежат договоры и лицензии этих организаций, разрешающие осуществлять транспортную деятельность. Кроме того, аудиторы исследуют путевые листы, которые оформляли транспортные организации. Формы путевых листов содержат отрывные талоны, которые заполняет организация – владелец транспорта. Строительно-монтажная организация, как заказчик транспорта подписывает и штампует эти талоны. Путевые листы – это основание предъявления счета на оплату услуг заказчику. Проводя аудит, проверяют наличие отрывных талонов, приложенных к счетам автотранспортной организации, и правильность их оформления.

4.4. Аудит расходов на оплату труда. Источники информации: положения об оплате труда и премировании, разработанные и утвержденные организацией; наряды на выполнение работ (при сдельной оплате труда); штатное расписание управленческого и линейного персонала организации; таблицы учета использования рабочего времени; налоговые карточки; расчетно-платежные или расчетные ведомости; приказы организации о приеме и увольнении работников, на выплату премий; регистры бухгалтерского и налогового учета по счету 70 и другие документы, необходимые для проведения аудита.

5. Аудит накладных расходов.

В составе затрат на производство строительных работ значительный удельный вес составляют накладные расходы. К ним относятся:

- административно-хозяйственные расходы;
- расходы по обслуживанию работников строительства;

- расходы по организации работ на строительных площадках;
- прочие расходы.

В ходе проверки устанавливают правильность оформления накладных расходов первичными учетными документами. Проверка устанавливает, соответствуют ли расходы на служебные командировки, представительские расходы, расходы на рекламу, подготовку кадров, содержание служебного автотранспорта установленным лимитам, нормам и нормативам. Строительные организации распределяют накладные расходы по принадлежности, используя один из методов, утвержденных учетной политикой организации. Так, накладные расходы подсобно-вспомогательных производств должны учитываться на счете 26 «Общехозяйственные расходы» отдельно от накладных расходов основного производства. Их распределяют по видам производств, а также по видам продукции и услуг пропорционально прямым затратам, затратам на оплату труда рабочих и другими способами.

Накладные расходы основного производства могут распределяться по объектам учета пропорционально:

- основной зарплате рабочих, которые заняты на объекте;
- численности рабочих на объекте;
- стоимости объекта по смете;
- материальным затратам на строительство;
- прямым затратам на строительство.

Порядок распределения общехозяйственных расходов между разными объектами организация должна закрепить в своей учетной политике.

Если строительные организации, которые выполняют однородные специальные виды работ или строительство быстровозводимых однотипных объектов, ведут учет затрат на производство методом накопления, то они могут списывать постоянные накладные расходы непосредственно на счет учета реализации работ.

6. Аудит классификации и группировки затрат.

Под себестоимостью строительных работ понимаются затраты строительной организации на их производство и сдачу заказчику. Учетной политикой организации может быть предусмотрено два

варианта формирования себестоимости строительного-монтажных работ (учета общехозяйственных расходов):

– полная себестоимость строительного-монтажных работ, при которой общехозяйственные расходы относятся на себестоимость (в дебет счета 20 «Основное производство»); при этом сумма общехозяйственных расходов распределяется между заказами пропорционально сумме прямых затрат, объему выполненных строительного-монтажных работ либо другому показателю;

– фактическая себестоимость, при которой общехозяйственные расходы в полном размере ежемесячно списываются на реализацию (в дебет счета 90 «Продажи»).

Сводный учет затрат на производство строительных работ ведется на счете 20 «Основное производство» по объектам учета по применяемой системе классификации затрат в соответствующем регистре бухгалтерского учета (например, в журнале-ордере № 10-с при журнально-ордерной форме учета), где, как правило, совмещаются аналитический и синтетический учет.

Для определения затрат на производство строительных работ по строительному участку и в целом по строительной организации (структурному подразделению) объекты учета могут группироваться в регистре бухгалтерского учета по принадлежности к строительному участку, а внутри строительных участков – по видам работ (строительные работы, монтаж оборудования, капитальный ремонт и другие виды строительных работ).

Учет затрат на производство строительных работ по элементам осуществляется в целом по строительной организации (структурному подразделению) за месяц и нарастающим итогом с начала года.

При формировании строительной организацией себестоимости строительных и других работ следует иметь в виду, что методы оценки материальных ресурсов, списываемых в производство, а также методы распределения отдельных видов расходов (накладных, по эксплуатации строительных машин и механизмов, приходящихся на сданные заказчику работы и др.) по объектам учета применяются строительной организацией без изменения в

течение отчетного года и составляют элементы его учетной политики.

7. Аудит учета остатков незавершенного производства.

К незавершенному строительному производству относятся незаконченные работы по организациям, их очередям, пусковым комплексам и объектам, являющимся объектами учета затрат. Незавершенное производство состоит из затрат на производство строительных работ, выполненных собственными силами, а также стоимости работ субподрядных организаций, принятых и оплаченных генподрядчиками за период с начала исполнения договора на строительство.

Фактическая себестоимость строительных работ, выполняемых собственными силами, учитывается на отдельном субсчете счета 20 "Основное производство" и определяется общей суммой затрат строительной организации на производство таких работ.

Подрядчик может до сдачи заказчику объекта строительства в целом учитывать в составе незавершенного строительного производства работы по договорной их стоимости по отдельным выполненным элементам или этапам работ в случае определения по ним финансового результата.

Для оценки НПЗ на конец текущего месяца организации необходимы следующие данные:

- о движении и об остатках (в количественном выражении) сырья и материалов (на основании информации, содержащейся в первичных учетных документах);
- о сумме осуществленных в текущем месяце прямых расходов (на основании сведений налогового учета).

8. Аудит расчетов с субподрядчиками.

В качестве источников информации выступают: договоры строительного подряда, заключенные с субподрядчиками; регистры бухгалтерского учета по счету 20 и другие документы, необходимые для проведения аудита.

Согласно ст. 706 ГК РФ подрядчик вправе привлечь к исполнению своих обязательств по строительству объекта другие строительные организации. В этом случае основная строительная организация будет являться генподрядной организацией (генподрядчиком), а привлеченные организации –

субподрядными. Стоимость выполненных субподрядными организациями комплексов специальных строительных работ учитывается генподрядчиком до их сдачи заказчику на отдельном субсчете счета 20 «Основное производство» и в себестоимость строительных работ генподрядчика не включается.

9. Аудит расчетов генподрядчика с субподрядчиками.

Согласно ст. 747 ГК РФ в договоре строительного подряда могут быть предусмотрены обязанности генподрядчика по предоставлению субподрядчику в пользование необходимых для осуществления строительных работ зданий и сооружений, оказанию услуг по транспортировке грузов, временной подводке сетей энергоснабжения, водо- и паропроводов и других услуг. Размеры затрат и порядок их возмещения должны быть оговорены в субподрядных договорах. Как правило, возмещаемые субподрядчиком затраты устанавливаются в фиксированном размере – в процентах к сметной стоимости выполненных субподрядчиком строительно-монтажных работ.

10. Аудит порядка определения выручки от реализации строительно-монтажных работ и финансовых результатов.

Источники информации: журнал учета выполненных работ формы № КС-6а; акт о приемке выполненных работ формы № КС-2; справка о стоимости выполненных работ и затрат формы № КС-3.

Справка о стоимости выполненных работ и затрат, составленная подрядной организацией и подписанная заказчиком и подрядчиком, является основанием для отражения выполненного объема строительно-монтажных работ в отчетности заказчика и подрядчика. Данная справка составляется по каждому объекту строительства отдельно по работам, выполненным собственными силами подрядной организации, и работам, выполненным силами субподрядных организаций. Для сдачи работ заказчику генподрядчик составляет общую справку, в которой фиксируются объемы работ, выполненные собственными силами и субподрядными организациями. Основанием для составления справки по форме № КС-3 являются акты о приемке выполненных работ формы № КС-2, которые составляются в указанном выше порядке.

В ходе проведения проверки аудитор выясняет какой метод определения финансового результата применяется в организации. Выделяют два метода определения финансового результата:

– «доход по стоимости работ по мере их готовности», когда доход выявляется по мере выполнения отдельных работ;

– «доход по стоимости объекта строительства», когда этот результат можно определить только после завершения строительства.

Проверка может осуществляться в два основных этапа. На первом этапе проводится проверка соблюдения нормативных актов, а именно:

– изучение выбранного способа определения финансового результата от реализации строительного-монтажных работ;

– изучение выбранного способа признания выручки от реализации строительного-монтажных работ для целей бухгалтерского учета и для целей налогообложения;

– нормативная проверка операций по продаже на предмет их надлежащего санкционирования: сверка сумм, поступивших в оплату, с суммами, предусмотренными договором.

На втором этапе проводится проверка достоверности отчетности, включающая следующие аудиторские процедуры:

– сверка регистра учета продаж, первичных документов и документов, свидетельствующих о факте приемки работ заказчиком;

– проверка своевременности отражения продаж на счетах бухгалтерского учета: сопоставление даты в справках о стоимости выполненных работ и счетах– фактурах, с суммами по счетам учета реализации и учета дебиторской задолженности (по отгрузке) либо учета денежных средств (по оплате);

– проверка правильности стоимостной оценки операций по продаже: пересчет итоговых сумм счетов-фактур, Справок о стоимости выполненных работ.

– проверка соблюдения правил бухгалтерского учета сумм дебиторской задолженности по расчетам;

– проверка соответствия данных Главной книги и форм отчетности.

Вопросы и задания

Вопросы для подготовки к семинарским занятиям

1. Строительство как вид деятельности.
2. Цель, задачи и основные методические приемы, используемые при проведении проверки.
3. Оценка системы внутреннего контроля строительной организации.
4. Разработка программы аудита.
5. Аудит заключенных договоров строительного подряда.
6. Аудит сметной документации.
7. Аудит формирования себестоимости строительных работ.
8. Аудит использования материальных ресурсов в строительстве.
9. Аудит операций по строительству, эксплуатации и ликвидации временных зданий (сооружений).
10. Аудит операций по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов.
11. Аудит накладных расходов.
12. Аудит учета остатков незавершенного производства.
13. Аудит расчетов генподрядчика с субподрядчиками.
14. Аудит порядка определения выручки от реализации строительного-монтажных работ и финансовых результатов.
15. Аудит расходов на капитальное строительство.
16. Особенности аудита налогообложения строительных организаций.
17. Основные нарушения, наиболее часто встречающиеся при проведении проверки.

Контрольные вопросы

1. Что является целью аудита строительной деятельности?
2. Каковы основные задачи аудита строительных организаций?
3. Как реализуются основные предпосылки аудита при проверке товарных операций?
4. Какими нормативными документами следует руководствоваться при проверке затрат на строящийся объект?

5. Как установить правильность оценки законченного строительством объекта и незавершенного производства?

6. Как проверяется правильность оценки материальных запасов, расходуемых на производство строительных работ?

7. Какие аудиторские процедуры применяются для проверки объемов выполненных строительно-монтажных работ?

8. Как осуществляется проверка правильности формирования финансовых результатов генподрядной и субподрядной организаций?

9. Как проверить правильность отражения в учете затрат на некапитальные работы?

10. Какие первичные документы и счета бухгалтерского учета являются источниками информации при проверке строительной деятельности?

Задания и ситуации

1. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита

2. Выполните аудиторские процедуры по проверке ситуационных операций, связанных с проведением аудита в строительных организациях

3. Оцените ситуации, сформулируйте выводы для написания отчета со ссылкой на нормативные документы (законы, положения, инструкции), применяя нормы правил (стандартов) аудиторской деятельности.

4. По каждой ситуации определите методические приемы и способы аудирования, необходимые для сбора аудиторских доказательств.

5. Сформулируйте мероприятия, направленные на устранение выявленных нарушений.

6. Заполните рабочий журнал аудитора.

7. Сформулируйте запись для включения в аудиторский отчет.

Задание 4.1.

При проверке деятельности строительной организации ОАО «Строитель» выявлено, что она ведет работы на одном из объектов, выполняя функции генподрядчика. Для выполнения

части работ «Строителем» привлечен один субподрядчик. Расчеты с заказчиком, согласно условиям договора подряда, ведутся через генподрядчика, т. е. денежные средства за проданную строительную продукцию поступают от заказчика на расчетный счет генподрядчика.

Аудитором проверены бухгалтерские записи, сделанные в учете генподрядчика по сдаче заказчику выполненных работ:

Таблица 5

Журнал регистрации хозяйственных операций

Дата	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
30.05.	На основе акта передачи готовой продукции отражена договорная стоимость готового строительного этапа, всего. В том числе:			17 293 920
	Стоимость работ, выполненных ОАО «Строитель»,	62	90	4 807 200
	Стоимость работ, выполненных субподрядной организацией.	62	60	12 486 720
30.05.	Начислен НДС по реализованной строительной продукции, произведенной ОАО «Строитель».	90	68	801 200
04.06.	Получены на счет денежные средства в оплату выполненных строительных работ	51	62	17 293 920
06.06.	Перечислены денежные средства субподрядчику в оплату выполненных строительных работ.	60	51	12 486 720

Ситуация 4.1.

ООО «Исток» получило разрешение на возведение жилого дома в районе города, имеющего частную застройку. При отведении участка под строительство часть хозяйственных построек и садовых посадок, принадлежащих физическим лицам, должна быть снесена. В возмещение собственникам стоимости

принадлежащих им строений и посадок ООО «Исток» выплатило 1200 000 рублей. Указанная сумма была отражена в учете на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». При сдаче законченного строительством объекта сумма компенсации в составе прочих расходов вошла в инвентарную стоимость жилого дома.

Ситуация 4.2.

Девлопер заключил договоры с физическими лицами на строительство квартир «под ключ» общей стоимостью 2 100 000 рублей, в том числе на содержание девлопера 100 000 рублей.

В бухгалтерском учете девлопера по указанному договору сделаны записи, представленные в таблице 6.

Таблица 6

Журнал регистрации хозяйственных операций

<i>Дата</i>	<i>Содержание операции</i>			<i>Сумма</i>
		<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>	
09.01.	На счета девлопера поступило финансирование от инвесторов на строительство жилья	51	86-1	2000000
09.01.	На счета девлопера поступило финансирование от инвесторов на содержание девлопера	51	86-2	100000
30.11.	Списаны фактические расходы по содержанию девлопера	90	26	60000
30.11.	Отражены строительно-монтажные работы, выполненные подрядчиком	08	60	1900000
30.11.	Отражена выручка девлопера в соответствии с договором	08	90	100000
30.11.	Начислен НДС с суммы выручки девлопера	90	68	16670
30.11.	Отражен финансовый результат от девлоперской деятельности	90	99	23330
12.12.	Построенные «под ключ» объекты переданы инвестору	86-1	08	1900000
12.12.	Списана стоимость содержания девлопера на основе договора	86-2	08	100000
30.12.	Списана неиспользованная сумма целевого финансирования	86-1	99	100000

Ситуация 4.3.

ООО «Славич» заключило договор с подрядной организацией на строительство производственного корпуса. Проводя проверку деятельности ООО «Славич» за отчетный период, аудитор выявил, что ООО «Славич», выступая в роли заказчика, не имело лицензии заказчика-застройщика.

Ситуация 4.4.

Торговая организация приобрела строительные материалы для реконструкции помещений магазина. Одновременно у того же поставщика ею были приобретены товары для перепродажи. Приобретенные материальные ценности в бухгалтерском учете организации учитываются соответственно на счетах 10 «Материалы» и 41 «Товары».

Через два месяца после приобретения строительные материалы были реализованы как не подошедшие по качественным характеристикам. В бухгалтерском учете это отразилось следующим образом:

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 10 «Материалы» – на покупную стоимость строительных материалов;

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями»

Кредит счета 90 «Продажи» – на продажную стоимость материалов;

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом» на сумму налогов по сделке.

Ситуация 4.5.

ООО «Вымпел», являющееся заказчиком строительства цеха металлообработки, передает в июне отчетного года подрядчику оборудование для монтажа. По состоянию на 01.10. отчетного года монтаж оборудования фактически не начат. В бухгалтерском учете ООО «Вымпел» стоимость оборудования отражена проводкой:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 07 «Оборудование к установке».

Ситуация 4.6.

ООО «Мир» производит строительство офисного здания собственными силами. Затраты на производство строительномонтажных работ отражаются в бухгалтерском учете организации по сметной стоимости.

Контрольные тесты

Выберите правильный ответ.

1. Завершенное строительство – это

- а) инвентарная стоимость законченного строительством объекта;
- б) затраты застройщика по введенному в эксплуатацию объекту строительства;
- в) сумма использованных источников финансирования.

2. Стоимость оборудования, переданного для монтажа,

- а) числится на счете 07 до ввода оборудования или основного объекта в эксплуатацию;
- б) списывается на счет 08 субсчет «Строительство объектов основных средств»;
- в) списывается на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

3. Объектом бухгалтерского учета по договору строительного подряда у застройщика является

- а) стоимость строительномонтажных работ и оборудования
- б) расчеты с подрядными строительными организациями и другими участниками договора строительного подряда;
- в) затраты по объекту строительства.

4. В бухгалтерском учете у застройщика и подрядчика расчеты за объекты строительства отражаются

- а) на основе твердых цен;
- б) на основе открытых цен;
- в) на основе твердых или открытых цен.

5. Суммы НДС по стоимости строительномонтажных работ подлежат вычету

- а) после подписания справки об объемах выполненных работ и затрат или акта приемки выполненных строительномонтажных работ;

б) после оплаты подрядной организации выполненных объемов строительно-монтажных работ;

в) после принятия на учет объектов завершеного или незавершеного строительства;

г) после принятия на учет законченных строительством объектов.

6. При выполнении застройщиком подрядных работ собственными силами в бухгалтерском учете отражаются затраты

а) по сметной стоимости;

б) по договорной стоимости (как если бы работы выполнялись сторонними организациями);

в) в сумме фактически произведенных расходов.

7. Стоимость объектов незавершеного строительства, переданных безвозмездно, списывается проводкой

а) Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

б) Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

в) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

8. Ввод в эксплуатацию временного нетитульного сооружения отражается

а) Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

б) Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 23 «Вспомогательное производство»;

в) Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

г) Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 23 «Вспомогательное производство».

9. Затраты по строительству на приобретенном земельном участке здания учитываются

а) отдельно от стоимости участка;

б) в составе стоимости участка;

в) как отдельный инвентарный объект с включением затрат по приобретению участка в его инвентарную стоимость.

10. Подрядчик применяет для определения финансового результата метод «доход по стоимости работ по мере их готовности». При этом выполненные этапы работ в балансе будут отражаться:

а) по статье «Расчеты с покупателями и заказчиками» по договорной стоимости работ;

б) по статье «Расчеты с покупателями и заказчиками» по фактическим затратам на производство работ;

в) по статье «Затраты в незавершенном производстве» по договорной стоимости работ;

г) по статье «Затраты в незавершенном производстве» по фактическим затратам на производство работ.

Тема 5. Особенности аудита сельскохозяйственных предприятий

Особенности сельскохозяйственной отрасли. Виды сельхозпродукции.

При проверке сельскохозяйственных предприятий и организаций АПК, предприятий индустриального типа, бюджетных и обслуживающих предприятий этой отрасли следует принять во внимание следующие вопросы:

- Не относится ли проверяемое предприятие к предприятиям индустриального типа?

К сельскохозяйственным предприятиям индустриального типа относят предприятия, производящие сельскохозяйственную продукцию по технологиям промышленного типа, не зависящим от внешних, погодно-климатических и иных естественных факторов, у которых земля предназначена преимущественно для размещения производственных и социальных объектов или получаемая с земель сельскохозяйственная продукция составляет незначительную долю в объеме производства. Это звероводческие хозяйства, предприятия, имеющие в своем распоряжении животноводческие комплексы, птицефабрики, тепличные комбинаты и другие подобные предприятия.

• Относится ли производимая продукция к сельскохозяйственной?

Сельскохозяйственная продукция растениеводства – стоимость сырых продуктов, полученных от урожая данного года; стоимость выращивания молодых многолетних насаждений; изменение стоимости незавершенного производства продукции растениеводства от начала к концу года.

Сельскохозяйственная продукция животноводства – стоимость сырых продуктов, полученных в результате выращивания и хозяйственного использования сельскохозяйственных животных (молока, шерсти, каракулевых шкурок, яиц, меда, воска); стоимость выращивания скота, птицы и прочих сельскохозяйственных животных (стоимость приплода и прироста).

Охотохозяйственная продукция – животные дикие, отловленные и отстреленные; птица водоплавающая и отстреленная; шкурки грызунов; невыделанные шкурки зимних видов пушнины; меховое сырье.

К сельскохозяйственной продукции не относятся: сырые продукты, добытые в результате рыбной ловли; сбор дикорастущих плодов, ягод и прочих готовых в пищу продуктов природы; продукты убоя скота; продукты переработки сырых сельскохозяйственных продуктов.

Целью аудита сельскохозяйственного предприятия является установление соответствия применяемых в организации методик учета и налогообложения операций, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, формированием стоимости произведенной продукции и финансовых результатов деятельности нормативным документам, действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде для того, чтобы выявить имеющиеся ошибки или нарушения и степень их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности.

Основными задачами аудита для достижения указанной цели являются:

– проверка уставных документов и учетной политики сельскохозяйственного предприятия;

– оценка состояния синтетического и аналитического учета активов, расчетов, затрат и финансовых результатов в проверяемой организации;

– оценка полноты отражения операций в бухгалтерском учете и отчетности;

– соблюдение правил учета продуктивного скота и молодняка, птицы, затрат на производство продукции растениеводства;

– оценка правильности оформления документов;

– проверка соблюдения налогового законодательства по операциям, связанным с сельскохозяйственной деятельностью.

В качестве доказательств в аудите может быть использована любая информация, позволяющая формировать свое мнение о достоверности данных учета или отчетности в целом.

При проверке могут использоваться специфические методы, характерные для ревизии. К ним относятся:

– сопоставление актов на прихордование приплода животных с регистрами зоотехнического учета (журнал регистрации приплода и выращивания молодняка крупного рогатого скота № 4-мол, книга учета осеменений и отелов крупного рогатого скота № 3-мол, книга учета опоросов и приплода свиней № бсв.).

– контрольное взвешивание скота (позволяет выявить занижение живой массы приплода).

Источники информации:

1. Первичные документы

1) приказ об учетной политике;

2) договоры подряда,

3) типовые (унифицированные) формы первичной учетной документации, служащие основанием для учета отражения операций по сельскохозяйственной деятельности:

– реестры отправки продукции с поля,

– акты на сортировку и сушку продукции растениеводства,

– акты на оприхордование грубых и сочных кормов;

– журналы учета надоя молока;

– акты инвентаризации;

– дневники поступления сельскохозяйственной продукции,

– акты расхода семян и посадочного материала,

- лимитно-заборные карты,
 - акты об использовании минеральных, органических, бактериальных удобрений, ядохимикатов и гербицидов,
 - журнал регистрации приплода и выращивания молодняка крупного рогатого скота,
 - книга учета осеменений и отелов крупного рогатого скота,
2. Учетные регистры, используемые при отражении хозяйственных операций по сельскохозяйственной деятельности.
3. Бухгалтерская (финансовая) и статистическая отчетность.

Основные направления проверки

1. Аудит наличия и учета поступления животных на выращивании и откорме.

При проведении аудита наличия и движения животных на откорме аудиторы должны ознакомиться:

- с размещением их на территории организации;
- закреплением животных за отдельными материально-ответственными лицами;
- условиями содержания и кормления животных;
- наличием постоянно действующих инвентаризационных комиссий в местах размещения животных;
- обеспеченностью бланками документов бухгалтерского и зоотехнического учета;
- сохранностью животных и кормов на фермах. Для этого применяют контрольные инвентаризации наличия животных и остатков кормов;
- своевременностью, правильностью оценки и полнотой оприходования приплода животных;
- правильностью оценки и полнотой оприходования приобретенных на стороне животных. Проверяются акты и договоры контрактации скота у населения, счета-фактуры и приемные акты на покупку скота у организаций, акты приемки-передачи животных, безвозмездно поступивших в хозяйство. Проводится встречная сверка данных этих документов и записей в книге учета движения скота и птицы на ферме.

Наиболее часто встречаются следующие нарушения:

– составление документов на покупку без факта совершения операции (бестоварная операция). Выявляется путем изучения актов на закупку и данных ведомостей расхода кормов, ведомостями взвешивания животных, отчетами о движении скота и птицы на ферме, записями в книге учета движения скота;

– завышение живой массы и упитанности приобретенных животных, Выявляется проверкой ведомостей взвешивания животных. Применяют контрольную инвентаризацию по инвентарным номерам, опросы сдатчиков и приемщиков скота, письменное подтверждение факта получения денежных средств;

– установление завышенных цен.

2. Аудит выбытия животных.

Основными направлениями выбытия животных является: продажа, плановый или вынужденный забой, падеж.

Цель проверки выбытия животных – установление достоверности, законности и целесообразности хозяйственных операций, отраженных в первичных документах.

Проверку целесообразно осуществлять по основным каналам выбытия.

Проверка фактов падежа скота. Наиболее тщательно следует проверить факты падежа скота, который может происходить вследствие различных заболеваний и травм. Изучение актов позволяет установить возраст, дату и причину падежа.

Проверка реализации животных. Необходимо установить количество реализованных животных, живую массу, упитанность, породность, класс, балансовую стоимость животных по видам, инвентарные номера, возраст. Следует установить правильность оформления товарно-транспортных накладных, соответствие их данных данным приемных квитанций заготовительной организации и записям в учетных регистрах, причины расхождения и виновных лиц.

3. Аудит учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях.

3.1. Оценка факторов, влияющих на уровень себестоимости сельскохозяйственной продукции. Уровень себестоимости

продукции в сельском хозяйстве зависит от влияния ряда технико-экономических факторов:

- технического уровня и комплексной механизации производства,
- внедрения прогрессивных технологий производства,
- проведения мероприятий по улучшению плодородия земель,
- повышения качества производственных ресурсов,
- внедрения высокопродуктивных сортов сельскохозяйственных культур и пород животных,
- рационального использования материальных и трудовых ресурсов,
- применения прогрессивных форм организации труда и его оплаты.

На данном этапе целесообразно применять аналитические процедуры. Они целесообразны до начала аудита в отдельности по каждому виду производства (растениеводство, животноводство, промышленное производство, вспомогательные производства) по отдельным значимым объектам производства.

3.2. Анализ структуры себестоимости продукции.

Для оценки системы внутреннего контроля проводят сравнительный анализ фактических показателей себестоимости с плановыми. Плановая себестоимость формируется на основе технологических карт. В них себестоимость продукции исчисляют по видам скота и культурам по статьям затрат с учетом необходимого перечня работ, почвенно-климатических условий, норм расхода материальных ресурсов и затрат труда, а также финансовых средств с учетом рационального использования земли и основных фондов, применения прогрессивных технологий.

3.3. Формальная, логическая и арифметическая проверки документации.

Необходимо установить:

- обоснованность ведения аналитического учета затрат,
- обоснованность выбранной номенклатуры затрат,
- соответствие данных аналитического и синтетического учета,
- правильность выбранных корреспонденций,
- правильность определения в аналитическом учете объектов учета,

– правильность построения калькуляционных статей затрат.

3.4. Проверка обоснованности формирования затрат по отдельным элементам.

Затраты на оплату труда. При этом проверяется:

– ведется ли учет затрат на оплату труда на основе объема выполненных работ, производства продукции в учетных и путевых листах;

– всегда ли расходы на оплату труда, включенные в затраты, соответствуют данным первичных документов или сводных регистров;

– учитываются ли отчисления на социальные нужды на соответствующие объекты учета пропорционально расходам на оплату труда.

Расход материальных ресурсов:

– подтверждается ли расход материальных ценностей лимитно-заборными картами, накладными и другими документами;

– разрешен ли руководителем сверхлимитный отпуск материалов. Расход проверяется в стоимостном и натуральном выражении – с целью установить соблюдение норм. Расход сырья в перерабатывающем производстве может быть проверен путем составления альтернативного баланса расхода сырья и материалов в расчете на произведенную продукцию по нормативам, а так же осуществлением контрольного запуска сырья. Особое внимание обращают на результаты инвентаризаций посевных площадей, рабочего и продуктивного скота, животных на выращивании и откорме, контрольной урожайности культур и продуктивности животных;

– проверка правильности оценки товарно-материальных ценностей при списании на затраты производства. Покупные товарно-материальные ценности должны учитываться по фактической цене, а продукция собственного производства текущего года – по плановой себестоимости с корректировкой в конце года по фактическим затратам.

Амортизационные отчисления и затраты на ремонт:

– правильность группировки и учета прямых затрат по всем видам ремонта тракторов, машин и оборудования и по видам ремонта,

– правильность учета цеховых расходов ремонтной мастерской,

– правильность определения себестоимости законченного в течение года ремонта машин и оборудования.

3.5. Проверка правильности учета и распределения затрат, связанных с организацией производства и управления на соответствующие объекты учета и калькуляции.

Учет этих расходов должен вестись отдельно в растениеводстве, животноводстве и других производствах. Они распределяются между объектами учета затрат и калькулирования пропорционально общей сумме затрат за исключением в соответствующих производствах затрат на семена, корма, сырье, материалы и полуфабрикаты.

3.6. Проверка правильности отражения в составе затрат платежей по кредитам, в животноводстве – обоснованность и правильность отражения в затратах потерь от гибели молодняка и взрослого скота, находившегося на откорме, птицы, зверей, кроликов, семей пчел.

3.7. Проверка правильности учета прочих распределяемых расходов

Проверка осуществляется с целью установления:

– правильности разграничения в учете затрат, относящихся к продукции урожая текущего года и будущих лет,

– правильности отнесения на отдельные учетные объекты амортизации, затрат по орошению и осушению земель и т.д.

– правильности исчисления себестоимости основной, сопряженной и побочной продукции различных производств.

3.8. Проверка правильности расчета фактической себестоимости сельскохозяйственной продукции.

3.9. Контроль правильности корреспонденции счетов по учету затрат на производство, выходу продукции, оприходованию возвратных отходов, списанию калькуляционных разниц и проверка соответствия записей аналитического учета записям в журналах-ордерах, Главной книге и отчетности.

4. Проверка тождественности регистров аналитического и синтетического учета данным Главной книги и показателям отчетности.

Вопросы

Вопросы для подготовки к семинарским занятиям

1. Особенности сельскохозяйственной отрасли. Виды сельхозпродукции.
2. Цель, задачи, источники информации и методические приемы, используемые при проверке.
3. Аудит наличия и учета движения животных на выращивании и откорме.
4. Аудит учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях.

Контрольные вопросы

1. Что является целью аудита сельскохозяйственной деятельности?
2. Каковы основные задачи аудита сельскохозяйственных предприятий и организаций?
3. Какими нормативными документами следует руководствоваться при проверке затрат на производство продукции растениеводства?
4. Как установить правильность отражения в учете стоимости молодняка на откорме?
5. Как проверяется правильность оценки материальных запасов, расходуемых на производство сельскохозяйственной продукции?
6. Какие аудиторские процедуры применяются для проверки сохранности скота и молодняка на откорме?
7. Как осуществляется проверка правильности формирования себестоимости отдельных видов продукции растениеводства?
8. Какие первичные документы и счета бухгалтерского учета являются источниками информации при проверке сельскохозяйственной деятельности?

Тема 6. Особенности аудита некоммерческих организаций

В соответствии с Федеральным законом «О некоммерческих организациях» «некоммерческой организацией является организация, не имеющая извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности и не распределяющая полученную прибыль между участниками».

Некоммерческие организации могут создаваться в форме общественных или религиозных организаций (объединений), некоммерческих партнерств, учреждений, автономных некоммерческих организаций, социальных благотворительных и иных фондов, ассоциаций и союзов, а также в других формах, предусмотренных федеральными законами.

В российской практике существует большое количество некоммерческих организаций, которые могут быть классифицированы:

1) по правам учредителей на:

– организации, в отношении которых учредители имеют право собственности или иное вещественное право (финансируемые учредителями);

– организации, в отношении которых их учредители, участники и члены не имеют имущественных прав (общественные и религиозные организации, фонды, торгово-промышленные палаты);

– организации, в отношении которых их участники имеют обязательные права (некоммерческие партнерства, потребительские кооперативы, учреждения, ассоциации и союзы);

2) в зависимости от состава участников:

– организации, имеющие членство (потребительские кооперативы, общественные и религиозные объединения, торгово-промышленные палаты);

– организации, не имеющие членства (фонды и автономные некоммерческие организации);

3) по составу учредительных документов:

– некоммерческие организации, действующие на основании учредительного договора и Устава (ассоциации и союзы);

– организации, осуществляющие деятельность только на основании устава (общественные и религиозные организации, фонды, некоммерческие партнерства, товарищества собственников жилья).

Целью аудита деятельности некоммерческой организации является проверка соответствия проводимых программ и мероприятий ее уставным целям и задачам, правильности документального оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета поступления и расходования средств на цели деятельности организации. Если некоммерческая организация осуществляет предпринимательскую деятельность, то, соответственно, аудитор проверяет правильность отражения операций по коммерческой деятельности.

Задачи аудита:

1) проверка соответствия осуществляемой некоммерческой организацией деятельности уставным целям;

2) проверка направлений использования средств целевого финансирования;

3) проверка правильности отражения на счетах бухгалтерского учета операций движения целевых средств;

4) проверка документального оформления операций по некоммерческой деятельности организации;

5) проверка учетного отражения и документального оформления операций по предпринимательской деятельности.

Основные направления проверки.

1. Проверка учредительных документов и соблюдения процедуры государственной регистрации.

Для этого осуществляется проверка состава учредительных документов и соответствие осуществляемых видов деятельности учредительным документам. В ходе изучения аудитор определяет: тип организации, уставные цели и задачи, источники финансирования, органы управления.

2. Проверка правильности составления финансового плана.

Согласно п. 3 статьи 29 Закона «О некоммерческих организациях» некоммерческие организации составляют финансовый план, который утверждается высшим органом управления.

3. Проверка наличия и обоснованности смет.

3.1. Проверка оформления смет и счетная проверка подсчета итогов.

3.2. Проверка исполнения доходной части сметы. Для этого проводится сверка выписок с расчетного счета, платежных поручений, приходных кассовых ордеров, подтверждающих поступление целевых средств со сметами.

3.3. Проверка правильности осуществления расходов за счет целевых средств. Для этого сверяется общая сумма затрат, списанных в дебет счета 86 за проверяемый период, с общей суммой расходов по финансовым отчетам. В случае выявления расхождений аудитор определяет период их возникновения и суммы, а затем устанавливает причины списания расходов за счет целевых средств без составления смет и отчетов или использования целевых средств в меньшем объеме, чем планировалось.

Смета доходов и расходов составляется на определенный период времени. В ней учитываются статьи доходов на осуществление целевого мероприятия и статьи расходов на их осуществление. Некоммерческая организация может иметь не одну целевую программу, однако в этом случае смета составляется по каждой целевой программе. Некоммерческая организация самостоятельно определяет перечень своих программ, их содержание, перечень статей смет, а также размеры доходов и расходов по каждой статье. Некоммерческая организация может согласовывать свои сметы только со спонсорами, жертвователями и грантодателями, а также учредителями. Государственные органы, включая налоговые, не имеют права вмешиваться в деятельность некоммерческой организации и вносить коррективы в направления расходования ее средств, если такое использование носит целевой характер и соответствует уставным целям организации.

4. Проверка документального оформления и обоснованности отнесения поступлений к целевым средствам.

4.1. По данным регистра аналитического учета по счету 86 устанавливаются все факты поступления целевых средств в проверяемом периоде.

4.2. Данные аналитического учета сверяются с первичными документами по поступлении средств – платежными поручениями и выписками банка при безналичном перечислении или приходными кассовыми ордерами при поступлении целевых средств в кассу.

4.3. Проверая расчетно-платежные документы, аудитор должен обратить внимание на точность формулировок, данные документы должны содержать записи, отражающие точное целевое назначение средств. При получении пожертвований и других целевых взносов в некоммерческой организации допустимы формулировки: «целевой взнос на программу...», «спонсорский взнос на программу...» и другие. Нежелательны формулировки, не содержащие указания на целевой характер поступления, например, «безвозмездная финансовая помощь».

5. Проверка правильности корреспонденции счетов.

6. Аудит налогообложения операций.

7. Проверка отражения целевого финансирования в отчетности.

Проверяя годовую отчетность, аудитор сверяет остатки целевого финансирования, показанные по строке 450 бухгалтерского баланса, строке 070 отчета об изменениях капитала и по строкам 010 и 130 отчета о целевом использовании полученных средств.

Вопросы и задания

Вопросы для проведения семинарских занятий

1. Основные организационно-правовые формы некоммерческих организаций

2. Задачи, источники информации и методические приемы, используемые при проверке.

3. Аудит учредительных документов и соблюдения процедуры государственной регистрации.

4. Источники финансирования деятельности некоммерческих организаций.

5. Основные нарушения, наиболее часто встречающиеся в аудиторской практике при проверке некоммерческих организаций.

Контрольные вопросы

1. В чем состоят главные отличительные характеристики некоммерческих организаций?

2. В каких формах могут создаваться некоммерческие организации?

3. В какой мере на коммерческие организации распространяются общие принципы и правила бухгалтерского учета?

4. Какие виды имущества и обязательств и типы хозяйственных операций могут быть объектами бухгалтерского учета некоммерческих организаций?

5. Одна из особенностей некоммерческих организаций состоит в специфике источников их финансирования и образования имущества. Как отражается эта специфика в бухгалтерском учете и отчетности?

6. Начисляют ли некоммерческие организации амортизацию на основные средства и нематериальные активы?

7. Включается ли в первоначальную стоимость имущества, приобретаемого для ведения некоммерческой деятельности налог, уплаченный при его приобретении?

8. Каковы общие требования к порядку учета доходов и расходов по основной и предпринимательской деятельности?

9. Учредителем некоммерческой организации является организация – нерезидент, предполагающая перечислять средства целевого финансирования в иностранной валюте. Нужно ли для их получения иметь разрешение Банка России, подлежат ли переоценке валютные средства?

10. Как определяется налогооблагаемая база по налогу на прибыль у некоммерческой организации?

11. Как распределяются административно-управленческие и другие общехозяйственные затраты некоммерческой организации

при одновременном ведении ею некоммерческой и предпринимательской деятельности?

12. Будет ли облагаться НДС у передающей стороны имущество, передаваемое в качестве целевого финансирования некоммерческой организации?

Контрольные тесты

Выберите правильный ответ

1. Коммерческими считаются организации,

а) производящие и реализующие продукцию, выполняющие работы, оказывающие услуги или занимающиеся торговой деятельностью

б) ведущие бухгалтерский учет в соответствии с Планом счетов для коммерческих организаций

в) преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели деятельности

2. Некоммерческими считаются организации,

а) не имеющие извлечение прибыли в качестве основной цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками;

б) финансируемые за счет бюджета или взносов участников;

в) не имеющие расчетного счета и самостоятельного баланса.

3. Использование средств целевого финансирования некоммерческой организацией на финансирование основной деятельности отражается проводкой:

а) Дебет счета 86 «Целевое финансирование»

Кредит счета 20 (26) «Основное производство»;

б) Дебет счета 86 «Целевое финансирование»

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов»;

Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»;

Кредит счета 20 «Основное производство»;

в) Дебет счета 86 «Целевое финансирование»

Кредит счетов учета производственных затрат (60, 70, 69, 10 и т. п.).

4. Передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям:

а) признается реализацией;

- б) не признается реализацией;
- в) не признается реализацией, если переданное имущество предназначено для осуществления основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью.

Тема 7. Аудит операций совместной деятельности и доверительного управления имуществом

Целью аудита операций совместной деятельности и доверительного управления имуществом является установление соответствия применяемой методики учета и налогообложения операций, связанных с совместной деятельностью и доверительным управлением, формированием финансовых результатов деятельности нормативным документам, действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде, для того чтобы выявить имеющиеся ошибки и оценить степень их влияния на достоверность бухгалтерской отчетности всех участников договора.

Основными задачами аудита для достижения указанной цели являются:

- проверка договоров совместной деятельности и доверительного управления имуществом на соответствие действующему законодательству;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета активов, расчетов и финансовых результатов от операций совместной деятельности и доверительного управления имуществом в проверяемой организации;
- проверка полноты отражения операций в бухгалтерском учете и отчетности;
- оценка правильности оформления документов;
- проверка соблюдения налогового законодательства по операциям, связанным с совместной деятельностью и доверительным управлением имуществом.

Для получения достаточных доказательств и проверки их достоверности аудитор могут быть использованы следующие **методические приемы:**

- формальная, логическая и арифметическая проверки документов;
- инвентаризация имущества и обязательств;
- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций;
- подтверждение;
- устный опрос;
- аналитические процедуры;
- экспертная оценка и др.

Источники информации

1. Первичные документы:

- приказ об учетной политике,
- договор доверительного управления имуществом,
- договор совместной деятельности,
- отчет оценщика,
- типовые (унифицированные) формы первичной учетной документации, служащие основанием для учета отражения операций по совместной деятельности и доверительного управления имуществом.

2. Учетные регистры, используемые при отражении хозяйственных операций совместной деятельности и доверительного управления имуществом.

3. Бухгалтерская (финансовая) и статистическая отчетность.

Основные направления проверки

1. Проверка основных положений договора доверительного управления имуществом.

Положения договора проверяются с точки зрения соответствия Гражданскому кодексу РФ по следующим аспектам:

- Определенность сторон договора. В качестве сторон договора могут выступать учредитель управления и доверительный управляющий.

Учредитель управления передает на определенный срок имущество в доверительное управление другой стороне

(доверительному управляющему), которая обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица – выгодополучателя.

– Определенность объекта доверительного управления. Объектом могут являться бизнес в целом, имущественные комплексы, ценные бумаги, отдельные объекты недвижимости, исключительные права и иное имущество.

– Определенность срока действия договора.

– Определенность прав, обязанностей и ответственности сторон.

2. Проверка учета деятельности у учредителя управления.

Проверка осуществляется по следующим направлениям:

– проверка правильности отражения в учете операций по передаче имущества от учредителя управления доверительному управляющему;

– проверка правильности отражения в учете возврата имущества от доверительного управляющего;

– проверка правильности отражения в учете прибыли (убытка) от доверительного управления;

– проверка обоснованности претензий к доверительному управляющему, правильности расчета суммы упущенной выгоды за время доверительного управления или ущерба, нанесенного имуществу, и отражения в учете суммы возмещения убытка.

3. Проверка учета операций доверительного управления у доверительного управляющего.

Аудитором осуществляются следующие процедуры:

– проверка правильности отражения в учете имущества, полученного в доверительное управление;

– проверка правильности организации учетного процесса указанных операций;

– аудит законности и правильности погашения обязательств, возникающих в ходе доверительного управления;

– проверка правильности отражения в учете сумм возмещения ущерба доверительным управляющим в случае не проявляемой должной заботливости о порученном имуществе или нанесения ему ущерба;

- проверка правильности начисления и отражения в отчетности вознаграждения доверительному управляющему;
- проверка обоснованности и документального подтверждения расходов, произведенных доверительным управляющим в течение срока действия договора доверительного управления;
- проверка своевременности представления отчетности учредителю управления и ее достоверности.

4. Проверка основных положений договора совместной деятельности.

Положения договора проверяются с точки зрения соответствия Гражданскому кодексу РФ по следующим направлениям:

- определенность цели, которую предполагается достичь в совместной деятельности;
- определенность вклада каждого из товарищей;
- определенность срока действия договора;
- определенность прав, обязанностей и ответственности сторон;
- установление права собственности на результаты совместной деятельности;
- порядок покрытия убытков и расходов, связанных с осуществлением совместной деятельности.

5. Аудит учета операций по совместной деятельности и отчетности участников.

Аудиторская проверка осуществляется по следующим направлениям:

5.1. Проверка правильности отражения в учете вкладов товарищей. Вкладом может быть признано все то, что товарищи вносят в общее дело. Устанавливается, соответствует ли внесенное имущество условиям договора, а так же – его оценка.

5.2. Проверка организации учета операций совместной деятельности. В ходе проверки выясняется, формируется ли у участника, ведущего общие дела, отдельный баланс, открыт ли отдельный банковский счет для расчетов по деятельности, связанной с договором простого товарищества.

5.3. Проверка правильности отражения в учете операций, связанных с совместной деятельностью. Проверка осуществляется с учетом особенностей начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, внесенным участниками в качестве вклада в совместную деятельность, а также отражения финансового результата в процессе осуществления совместной деятельности. В ходе проверки устанавливается законность проводимых операций, соответствие порядка их осуществления требованиям Гражданского кодекса.

5.4. Проверка отражения в учете товарищей операций, связанных с распределением прибыли, убытков от совместной деятельности.

5.5. Проверка правильности и полноты отражения в учете распределения имущества при прекращении совместной деятельности. При этом устанавливается обоснованность прекращения совместной деятельности, соответствие фактического разделения имущества пропорционально долям, указанным в договоре.

Вопросы и задания

Вопросы для подготовки к семинарским занятиям.

1. Цели, задачи и методические приемы проверки операций совместной деятельности и доверительного управления имуществом.

2. Источники информации при проверке операций совместной деятельности и доверительного управления имуществом.

3. Аудит договора доверительного управления

4. Проверка отражения в учете операций доверительного управления у учредителя управления и доверительного управляющего.

5. Аудит договора совместной деятельности.

6. Проверка отражения в учете операций совместной деятельности у ее участников.

Контрольные вопросы

1. Что является целью аудита операций доверительного управления?
2. Каковы основные задачи аудита операций доверительного управления?
3. Какими нормативными документами следует руководствоваться при проверке операций доверительного управления?
4. Как устанавливается правильность отражения в учете движения имущества на основе договора доверительного управления имуществом?
5. Как проверяется правильность оценки ущерба, нанесенного доверительным управляющим?
6. Какие аудиторские процедуры применяются при проверке расчетов между учредителем управления и доверительным управляющим?
7. Как осуществляется проверка правильности ведения учета и формирования отчетности всеми участниками договора?
8. Какие первичные документы и счета бухгалтерского учета являются источниками информации при проверке операций доверительного управления?
9. Что является целью аудита операций совместной деятельности?
10. Каковы основные задачи аудита операций совместной деятельности?
11. Какими нормативными документами следует руководствоваться при проверке операций совместной деятельности?
12. Как устанавливается правильность отражения в учете движения имущества на основе договора совместной деятельности?
13. Как проверяется правильность распределения доходов и убытков товарищей?
14. Как проверяется организация учета общего имущества товарищей?
15. Что может быть признано вкладом товарищей?

16. Какие первичные документы и счета бухгалтерского учета являются источниками информации при проверке совместной деятельности?

Задания и ситуации

1. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля на участке учета операций доверительного управления.

2. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля на участке учета операций совместной деятельности у уполномоченного участника.

3. Составьте программу проверки операций доверительного управления. По каждой аудиторской процедуре укажите документы, являющиеся источниками информации, и методы получения аудиторских доказательств.

4. Составьте программу проверки операций совместной деятельности. По каждой аудиторской процедуре укажите документы, являющиеся источниками информации, и методы получения аудиторских доказательств.

5. Оцените ситуации, сформулируйте выводы для написания отчета со ссылкой на нормативные документы

6. Заполните рабочий журнал аудитора.

7. Сформулируйте запись для включения в аудиторский отчет.

Ситуация 7.1.

ОАО «Полимер» заключило договор доверительного управления, по которому оно является учредителем. В соответствии с договором ОАО «Полимер» передало доверительному управляющему имущественный комплекс кирпичного производства. В бухгалтерском учете передача была отражена проводкой:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 01 «Основные средства».

У доверительного управляющего тот же комплекс принят на собственный баланс проводкой:

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Ситуация 7.2.

ОАО «Прометей» получило на расчетный счет прибыль от доверительного управляющего. В бухгалтерском учете полученная сумма нашла следующее отражение:

Дебет счета 51 «Расчетный счет»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Ситуация 7.3.

ОАО «Свод» в соответствии с договором простого товарищества должно получить часть прибыли в размере 40 000 рублей. Указанная сумма отражена в бухгалтерском учете проводкой:

Дебет счета 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Ситуация 7.4.

ЗАО «Исток» передает в качестве вклада в совместную деятельность ГСМ, находящиеся на его балансе. В учете указанное имущество отражается как расходы организации по основному виду деятельности.

Ситуация 7.5.

ЗАО «Лада» и ООО «Спецстрой» заключили договор простого товарищества, по которому ЗАО «Лада» является участником, ведущим общие дела. В соответствии с договором ООО «Спецстрой» передает грузовой автомобиль «Газель» и строительные материалы.

В бухгалтерском учете вклад отражается следующим образом:

Дебет счета 001 – на стоимость автомобиля

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на стоимость переданных строительных материалов.

Ситуация 7.6.

ООО «Светлана» и ЧП Михалев А.В. заключили в отчетном году договор простого товарищества на строительство торговой точки. По результатам отчетного года товарищами был получен

убыток. Погашение убытка за счет целевых взносов товарищей в бухгалтерском учете ООО «Светлана», ведущего общие дела, отразилось проводкой:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 58 «Финансовые вложения».

Контрольные тесты

Выберите правильный ответ

1. Погашение убытка по договору простого товарищества за счет целевых взносов организаций-товарищей отражаются проводкой

а) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 58 «Финансовые вложения»;

б) Дебет счета 84 «Добавочный капитал»

Кредит счета 58 «Финансовые вложения»;

в) Дебет счета 84 «Добавочный капитал»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

2. Выбытие объектов основных средств по договору простого товарищества отражается проводкой

а) Дебет счета 58 «Финансовые вложения»

Кредит счета 01 «Основные средства»;

б) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 01 «Основные средства»;

в) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 01 «Основные средства».

3. Выбытие активов по договору простого товарищества

а) не признается расходами организации;

б) признается расходами организации;

в) признается расходами организации только в части расходов, связанных с производственной деятельностью.

4. Суммы прибыли, подлежащей получению организацией-товарищем по договору простого товарищества, отражаются проводкой

а) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

б) Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

в) Дебет счета 80 «Уставный капитал»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

г) Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные отчеты»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

5. Прибыль, полученная по договору простого товарищества, отражается бухгалтерской записью

а) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

б) Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

в) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

г) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит счета 90 «Продажи».

6. Расчеты по договору доверительного управления имуществом учитываются на счете

а) 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

б) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

в) 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

7. Доверительный управляющий отражает поступление объектов нематериальных активов следующими проводками

а) Дебет счета 08 «Вложение во внеоборотные активы»

Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

б) Дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;

Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов»;

- в) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»
Кредит счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»;
Дебет счета 04 «Нематериальные активы»
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»
Кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

8. Перечисление доверительным управляющим денежных средств в счет прибыли, причитающейся учредителю управления, отражается проводкой

а) Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»;

б) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 51 «Расчетные счета»;

в) Дебет счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты»

Кредит счета 55 «Специальный счет для расчетов по договору доверительного управления имуществом».

9. Участником, ведущим общие дела по договору простого товарищества, операции по вкладам отражаются на счете

а) 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) 83 «Добавочный капитал»;

в) 80 «Уставный капитал»;

г) 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Тема 8. Особенности аудита страховых организаций

Особенностью страхования как вида деятельности является то, что она направлена на защиту имущественных интересов социальных субъектов – отдельных граждан, групп лиц, коллективов, предприятий и организаций, общества в целом, нарушаемых в результате воздействия непредвиденных негативных природных, хозяйственных и социальных явлений. Без страхования невозможно представить развитие рынка и рыночных отношений, так как рынок потенциально содержит в себе риск. Риск двух лиц – страхователя и страховщика. Страховщик в данной ситуации выступает гарантом защиты

страхователя от постигших его неудач вследствие таких объективных причин как землетрясения, наводнения, засухи, пожары, неудачные вложения капитала, банкротства, преступления, несчастные случаи, болезни, приводящие к утрате имущества, здоровья или жизни.

В ходе аудита у страховщиков проверяются как общие вопросы, свойственные деятельности юридических лиц многих отраслей хозяйства, так и специфические операции, характерные только для страховых организаций. К общим вопросам относятся проверка операций с основными фондами, товарно-материальными ценностями и нематериальными активами, соблюдение трудового законодательства и расчетов по оплате труда, расчетно-платежных и кассовых операций, расчетов с дебиторами и кредиторами и ряда других. Контроль за этими операциями и расчетами у страховщиков существенно не отличается от аналогичных проверок в других сферах деятельности, так как в обоих случаях субъекты хозяйствования руководствуются в своей работе одними и теми же нормативными документами. Специфические черты аудита страховщиков predeterminedены характерными особенностями страховых операций и, как следствие, наличием специального страхового законодательства, отличий в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, определении финансовых результатов и налогообложении.

Цель аудита страховых организаций – проверка достоверности ведения бухгалтерского учета и соответствия требованиям законодательных актов и нормативных документов. Аудиторская проверка деятельности страховых организаций имеет свои особенности, связанные с экономическими отношениями, возникающими в процессе операций страхования и действующими законодательно-нормативными актами в области права, бухгалтерского учета, налогообложения и аудита.

Задачи аудита страховых организаций:

- 1) установление соответствия проводимых видов страхования полученным лицензиям;
- 2) соответствие осуществляемой деятельности требованиям законодательства;

- 3) проверка полноты и своевременности формирования уставного капитала страховой организации;
- 4) проверка наличия, правильности оформления и соблюдения принятой учетной политики;
- 5) проверка правильности отражения в учете операций страхования;
- 6) проверка обоснованности и своевременности осуществления страховых выплат;
- 7) проверка правильности формирования страховых резервов;
- 8) проверка соблюдения правил размещения страховых резервов;
- 9) проверка правильности формирования финансовых результатов;
- 10) проверка правильности составления годовой бухгалтерской отчетности.

Основные направления проверки

1. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля страховой организации.

На данном этапе необходимо провести предварительный анализ деятельности страховой организации по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности. Следует изучить масштабы деятельности, динамику страховых премий и страховых выплат, страховые резервы и направления их инвестирования, рентабельность деятельности и дать оценку другим показателям.

2. Аудит учредительных документов страховой организации.

2.1. Установление наличия учредительных документов и свидетельства о государственной регистрации. Здесь важно обратить внимание на правильность отражения изменений в уставе страховой компании, касающихся состава учредителей, ее организационно-правовой формы, юридического адреса и т. д. Большое внимание необходимо уделить проверке полноты и своевременности оплаты уставного капитала.

В ходе проверки следует обратить внимание на правильность отражения в учете изменений величины уставного капитала.

2.2. Правильность соблюдения лицензионных требований. В ходе проверки необходимо ознакомиться с подлинником лицензии. Она должна содержать следующие обязательные реквизиты: наименование страховщика, его юридический адрес, виды страховой деятельности и форма их проведения, номер и дата выдачи, территория, на которой действует лицензия, регистрационный номер страховщика.

Аудитору необходимо сопоставить данные лицензии и учредительных документов о названии страховщика, его организационно-правовой форме, юридическом адресе и если есть несоответствие, выяснить его причину. Аудитору следует проконтролировать и порядок учета лицензии.

В ходе проверки следует установить соответствие названия правил страхования, предъявленных проверяющему, названию, указанному в приложении к лицензии, идентичность условий страхования, по которым работает страховая компания, правилам, получившим одобрение органа страхового надзора.

3. Аудит страховых премий.

3.1. Проверка законности отражения в учете страховых премий (взносов). При проверке необходимо обратить внимание на соответствие заключенных договоров требованиям законодательных актов в области страхования, правилам страхования и видам страхования, на которые получена лицензия страховой организации. Особое внимание следует уделить договорам по смешанным видам страхования. Целесообразно проанализировать (сопоставить) сроки действия договоров страхования с записями в Журнале регистрации договоров страхования, соответствие сроков поступления страховых премий (взносов) срокам действия договора страхования.

3.2. Проверка правильности применения тарифных ставок. Для этого необходимо проанализировать обоснованность и правильность применения тарифов в зависимости от условий договора, от рисков, принятых на страхование, от объема ответственности страховщика, от установленных скидок и льгот при их применении.

3.3. Проверка законности расторжения договора страхования и обоснованности возврата страховых премий (взносов).

Возможность досрочного расторжения и прекращения договора страхования должна быть определена договором и подтверждена документами (соглашениями, письмами и др.). Возврат страховых премий страхователю осуществляется в практике деятельности страховых организаций в основном по двум причинам: при досрочном расторжении договора страхования в порядке, предусмотренном действующим законодательством и договором страхования; после окончания срока действия договора страхования при безубыточном прохождении риска.

3.4. Проверка полноты отражения в учете и отчетности страховых премий (взносов).

3.5. Проверка организации учета расчетов со страховыми агентами, полноты и своевременности оприходования в кассу страховых премий (взносов), принятых у населения.

4. Аудит страховых выплат.

4.1. Проверка своевременности и обоснованности заявления страхователя о страховом случае.

4.2. Проверка величины (суммы) выплаты страхового возмещения (обеспечения). Для этого проверяется правильность расчета и размер возмещения, страховая сумма по договору; соответствие размера страховых выплат по аналогичным страховым событиям, произведенных в определенный период времени.

4.3. Проверка организации аналитического учета страховых выплат по отчетным периодам.

5. Аудит страховых резервов. При разработке программы проверки страховых резервов можно использовать «Методические рекомендации по сбору аудиторских доказательств при проверке правильности формирования страховых резервов», одобренные Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 25 от 22.04.2004 года. На основании Методических рекомендаций аудиторам целесообразно подготовить программу по следующим вопросам:

– проверка обоснованности формирования страховых резервов;

– проверка обоснованности формирования резервов по страхованию жизни;

- проверка обоснованности формирования резерва незаработанной премии;
- проверка обоснованности формирования резерва произошедших, но незаявленных убытков;
- проверка обоснованности формирования резерва заявленных, но неурегулированных убытков;
- проверка обоснованности формирования резерва выравнивания убытков;
- проверка обоснованности формирования стабилизационного резерва.

6. Аудит доходов и расходов страховой организации.

Доходы страховщиков складываются из следующих трех элементов: выручки, прочих поступлений от страховой деятельности и доходов от иной деятельности.

Выручка страховщика формируется за счет:

- а) страховых взносов по договорам страхования, сострахования и перестрахования;
- б) сумм возврата страховых резервов, отчисленных в предыдущие периоды;
- в) комиссионных вознаграждений, полученных за оказание услуг страхового агента, страхового брокера, сюрвейера и аварийного комиссара;
- г) комиссионных вознаграждений и тантьем по договорам, переданным в перестрахование;
- д) возмещения перестраховщиками доли страховых выплат по договорам, переданным в перестрахование.

В состав расходов на ведение дела страховщиков входят как общие затраты, характерные для всех отраслей хозяйства (оплата труда и начисления на нее, расходы на рекламу, командировки и т. д.), так и специфические, обусловленные особенностями страховой деятельности. В ходе проверки контролируются правильность определения состава расходов на ведение дела и обоснованность отнесения этих расходов на себестоимость страховых услуг. Для этого аудитор обязательно должен проверить наличие оправдательных первичных документов, подтверждающих все произведенные расходы, правильность их оформления.

Вопросы и задания

Вопросы для подготовки к семинарским занятиям

1. Страховые организации как объект аудита.
2. Оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля страховых организаций.
3. Цель, задачи, источники информации, применяемые при аудите страховых организаций.
4. Аудиторские процедуры, используемые при проведении проверки страховых организаций.
5. Аудит учредительных документов страховых организаций.
6. Аудит доходов и расходов и формирования страховых резервов и их размещения.
7. Аудит доходов и расходов и формирования страховых резервов и их размещения.
8. Нарушения, наиболее часто встречающиеся в при проведении аудита страховых организаций.

Задания

1. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита учредительных документов страховой организации с указанием этапов проверки, используемых источников и методов получения аудиторских доказательств.
2. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита страховых премий, с указанием этапов проверки, используемых источников и методов получения аудиторских доказательств.
3. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита страховых выплат, с указанием этапов проверки, используемых источников и методов получения аудиторских доказательств.
4. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита страховых резервов, с указанием этапов проверки, используемых источников и методов получения аудиторских доказательств.

5. Составьте тест-вопросник для оценки системы внутреннего контроля и программу аудита доходов и расходов страховой организации, с указанием этапов проверки, используемых источников и методов получения аудиторских доказательств.

Вопросы для подготовки к экзамену

1. Аудит валютных операций в кассе.
2. Аудит расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте.
3. Аудит операций на валютных счетах банка.
4. Проверка условий внешнеторговых контрактов и первичных документов, оформляющих внешнеэкономические операции.
5. Аудит правильности формирования таможенной стоимости товара.
6. Аудит экспортных операций.
7. Особенности аудита экспортных операций, осуществляемых с предоставлением коммерческого кредита.
8. Аудит экспортных операций, осуществляемых через посредническую организацию.
9. Аудит импортных операций.
10. Аудит правильности таможенного оформления импортируемых товаров.
11. Аудит накладных расходов.
12. Аудит налогообложения импортируемых и экспортируемых товаров.
13. Основные нарушения, наиболее часто встречающиеся при проведении проверки организаций, занимающихся внешнеэкономической деятельностью.
14. Проверка правильности оформления первичных документов в торговых организациях.
15. Аудит соблюдения условий сохранности товаров.
16. Проверка поступления товаров в оптовой и розничной торговле.
17. Проверка продажи товаров.
18. Аудит операций по возврату товаров от покупателей.
19. Аудит товарообменных операций.

20. Аудит операций, связанных с реализацией товаров по договору комиссии.

21. Аудиторская проверка правильности формирования издержек обращения и финансовых результатов торговой организации.

22. Особенности проведения аудита предприятий общественного питания.

23. Нарушения, наиболее часто встречающиеся при проведении проверки торговых организаций и предприятий общественного питания.

24. Аудит учредительных документов и учетной политики строительной организации.

25. Строительство как вид деятельности

26. Цель, задачи и основные методические приемы, используемые при проведении проверки деятельности строительной организации.

27. Оценка системы внутреннего контроля строительной организации

28. Аудит заключенных договоров строительного подряда

29. Аудит сметной документации.

30. Аудит формирования себестоимости строительных работ.

31. Аудит использования материальных ресурсов в строительстве.

32. Аудит операций по строительству, эксплуатации и ликвидации временных зданий (сооружений).

32. Аудит операций по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов.

33. Аудит накладных расходов строительной организации.

34. Аудит учета незавершенного производства.

35. Аудит расчетов генподрядчика с субподрядчиками.

36. Аудит порядка определения выручки от реализации строительного-монтажных работ и финансовых результатов.

37. Аудит расходов на капитальное строительство.

38. Особенности аудита налогообложения строительных организаций.

39. Основные нарушения, наиболее часто встречающиеся при проведении проверки деятельности строительной организации.

40. Основные организационно-правовые формы некоммерческих организаций.
41. Аудит учредительных документов и соблюдения процедуры государственной регистрации.
42. Источники финансирования деятельности некоммерческих организаций.
43. Проверка правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности некоммерческой организации.
44. Аудит налогообложения некоммерческой организации.
45. Особенности сельскохозяйственной отрасли. Виды сельхозпродукции.
46. Аудит наличия и учета движения животных на выращивании и откорме.
47. Аудит учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях.
48. Аудит операций, связанных с договором доверительного управления.
49. Проверка отражения в учете операций доверительного управления у учредителя, доверительного управляющего и выгодополучателя.
50. Проверка правильности составления договора о совместной деятельности.
51. Аудит учредительных документов страховой организации.
52. Аудит страховых премий.
53. Аудит страховых выплат.
54. Аудит страховых резервов.
55. Аудит доходов и расходов страховых организаций.

Темы рефератов

1. Особенности аудита экспортных операций, осуществляемых с предоставлением коммерческого кредита.
2. Аудит экспортных операций, осуществляемых через посредническую организацию.
3. Контроль со стороны банка за совершением импортных операций.

4. Проверка валютно-финансовых условий внешнеэкономического контракта.
5. Проверка реэкспортных операций.
6. Аудит операций по договору консигнации.
7. Аудит бартерных сделок во внешнеэкономической деятельности.
8. Ответственность за нарушения валютного, таможенного и налогового законодательства.
9. Аудит операций с подотчетными лицами в иностранной валюте.
10. Аудит налогообложения импортных операций.
11. Аудит налогообложения экспортных операций.
12. Аудит правильного формирования таможенной стоимости товара во внешнеэкономической деятельности.
13. Аудит операций по договору комиссии.
14. Аудит операций по возврату товаров в торговле.
15. Аудит налогообложения торговой деятельности.
16. Особенности аудита операций с тарой в торговле.
17. Особенности аудита калькулирования продукции в общественном питании.
18. Особенности аудита расходов предприятия общественного питания.
19. Аудит деятельности девлопера.
20. Аудит налогообложения девлопера.
21. Основные нарушения, выявляемые при проведении проверки формирования финансовых результатов строительной организации.
22. Особенности аудита деятельности генерального подрядчика.
23. Особенности аудита строительства, осуществляемого хозяйственным способом.
24. Аудит накладных расходов в строительстве.
25. Аудит незавершенного строительства.
26. Аудит промышленных производств в строительстве.
27. Аудит налогообложения в строительстве.
28. Аудит калькулирования себестоимости продукции в сельскохозяйственной организации

29. Особенности аудита затрат на продукцию растениеводства.
30. Особенности проверки возмещения доверительным управляющим причиненного ущерба.
31. Аудит налогообложения совместной деятельности (деятельности по договору простого товарищества).
32. Проверка правильности и законности использования средств целевого финансирования некоммерческой организации.
33. Особенности налогообложения деятельности некоммерческой организации.
34. Проверка правильности формирования расходов некоммерческой организации на осуществление целевых программ.

Задания для контрольной работы (для студентов заочной формы обучения)

Методические рекомендации по выполнению контрольной работы

Контрольная работа является составной частью изучения курса. Основная задача контрольной работы – активизировать усвоение материала по каждой из тем изучаемого курса. Вместе с тем зачет по контрольной работе является условием допуска к экзамену (зачету).

Вариант контрольной работы избирается студентом из предложенного перечня вариантов заданий, определяемого преподавателем.

При оформлении выводов по ситуационным заданиям по каждой из предлагаемых тем следует руководствоваться методическими указаниями по решению практических задач, представленными во «Введении»:

Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4	Вариант 5	Вариант 6
1.1;	1.2;	1.3;	1.4;	1.5;	1.6;
2.1;	2.2;	2.3;	2.4;	2.5;	2.6;
3.1;	3.2;	3.3;	3.4;	3.5;	3.6;
4.1.	5.2.	5.3.	5.4.	5.5.	5.6.

Приложения

Приложение 1

Регулирование валютных операций

<i>Осуществление операций</i>	<i>Валютные операции</i>
Осуществляются свободно	<p>Валютные операции со средствами, зачисленными на счета (во вклады), открытие резидентами в банках Российской Федерации и за пределами Российской Федерации.</p> <p>Перевод на свои счета (во вклады), открытые в банках за пределами Российской Федерации, средств со своих счетов (с вкладов) в уполномоченных банках или других своих счетов (вкладов), открытых в банках за пределами территории Российской Федерации.</p> <p>Зачисление сумм кредитов и займов в иностранной валюте, полученных по кредитным договорам и договорам займа с организациями-нерезидентами, являющимися агентами правительств иностранных государств, а также по кредитным договорам и договорам займа, заключенными с резидентами государств – членов ОЭСР или ФАТФ на срок свыше двух лет.</p> <p>Ввоз в Российскую Федерацию иностранной валюты и (или) валюты Российской Федерации, а также дорожных чеков, внешних и (или) внутренних ценных бумаг в документарной форме.</p> <p>Иные внешнеторговые операции между резидентами и нерезидентами.</p>
Операции запрещены, за исключением специальных случаев	Валютные операции между резидентами.
Операции регулируются специальным образом	Валютные операции физических лиц.

Приложение 2

Перечень дат совершения операций в иностранной валюте

<i>Операция в иностранной валюте</i>	<i>Дата совершения</i>
Банковские и кассовые операции	Дата поступления (списания) средств в кассе или на счете в банке
Импорт МПЗ	Переход права собственности к импортеру
Импорт услуги	Дата признания расходов по услуге
Доходы и расходы в иностранной валюте	Дата признания доходов (расходов)
Расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	Дата утверждения авансового отчета
Формирование уставного (складочного) капитала организации и образования задолженности его собственников по вкладам в него	Дата приобретения статуса юридического лица
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость объекта внеоборотных активов

Приложение 3

Таможенные режимы

<i>Название режима</i>	<i>Особенности режима</i>
Основные таможенные режимы	
1. Выпуск для внутреннего потребления	Таможенный режим, при котором ввезенные на таможенную территорию Российской Федерации товары остаются на этой территории без обязательства об их вывозе с этой территории.
2. Экспорт	Таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, вывозятся с этой территории без обязательства об обратном ввозе.
3. Международный таможенный транзит	Таможенный режим, при котором иностранные товары перемещаются по таможенной территории Российской Федерации под таможенным контролем между местом их прибытия на таможенную территорию Российской Федерации и местом их убытия с этой территории (если это является частью их пути, который начинается и заканчивается за пределами таможенной территории Российской Федерации) без уплаты таможенных пошлин, налогов, а также без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.
Экономические таможенные режимы	
1. Переработка на таможенной территории	Таможенный режим, при котором ввезенные товары используются на таможенной территории Российской Федерации в течение установленного срока (срока переработки товаров) для целей проведения операций по переработке товаров с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов при условии вывоза переработки с таможенной территории Российской Федерации в определенный срок.
2. Переработка для внутреннего потребления	Таможенный режим, при котором ввезенные товары используются на таможенной территории Российской Федерации в течение установленного срока (срока

	переработки товаров) для целей проведения операций по переработке товаров с полным условным освобождением от уплаты таможенных пошлин с последующим выпуском продуктов переработки для свободного обращения с уплатой таможенных пошлин по ставкам, применяемым к продуктам переработки.
3. Переработка вне таможенной территории	Таможенный режим, при котором товары вывозятся с таможенной территории Российской Федерации для целей проведения операций по переработке товаров в течение установленного срока (срока переработки товаров) с последующим ввозом продуктов переработки с полным или частичным освобождением от уплаты ввозных таможенных пошлин, налогов.
4. Временный ввоз	Таможенный режим, при котором иностранные товары используются в течение определенного срока (срока временного ввоза) на таможенной территории Российской Федерации с полным или частично условным освобождением от уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения к этим товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.
5. Таможенный склад	Таможенный режим, при котором ввезенные на таможенную территорию Российской Федерации товары хранятся под таможенным контролем без уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности, а товары, предназначенные для вывоза, хранятся под таможенным контролем на условиях, предусмотренных Таможенным кодексом Российской Федерации.
6. Свободная таможенная зона	Свободный склад

<i>Завершающие таможенные режимы</i>	
1. Реимпорт	Таможенный режим, при котором товары, ранее вывезенные с таможенной территории Российской Федерации, ввозятся на таможенную территорию Российской Федерации в установленные сроки без уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.
2. Резкспорт	Таможенный режим, при котором товары, ранее ввезенные на таможенную территорию Российской Федерации, вывозятся с этой территории без уплаты или с возвратом уплаченных сумм ввозных таможенных пошлин, налогов и без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.
3. Уничтожение	Таможенный режим, при котором иностранные товары уничтожаются под таможенным контролем без уплаты таможенных пошлин, налогов, а также без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.
4. Отказ в пользу государства	Таможенный режим, при котором товары безвозмездно передаются в федеральную собственность без уплаты таможенных пошлин, налогов, таможенных сборов за оформление, а также без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.
<i>Специальные таможенные режимы</i>	
1. Временный вывоз	Таможенный режим, при котором товары, находящиеся в свободном обращении на таможенной территории Российской Федерации, могут временно

	использоваться за пределами таможенной территории Российской Федерации с полным условным освобождением от уплаты вывозных пошлин и без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности..
2. Беспшлинная торговля	Таможенный режим, при котором иностранные товары, ввезенные на таможенную территорию Российской Федерации, или российские товары продаются в розницу физическим лицам, выезжающим за пределы таможенной территории Российской Федерации, непосредственно в магазинах беспошлинной торговли без уплаты таможенных пошлин, налогов, а также без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.
3. Перемещение припасов	Таможенный режим, при котором товары, предназначенные для использования на морских (речных) судах, воздушных судах и поездах, используемых для платной международной перевозки пассажиров либо для платной или бесплатной международной промышленной либо коммерческой перевозки товаров, а также товары, предназначенные для продажи членам экипажей и пассажирам таких морских (речных) судов, воздушных судов, перемещаются через таможенную границу без уплаты таможенных пошлин, налогов и без применения к товарам запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации о государственном регулировании внешнеторговой деятельности.
4. Иные специальные таможенные режимы	

Приложение 4

Термины «Инкотермс», сгруппированные в четыре базисные категории

<i>Группа</i>	<i>Обозначение условий поставки</i>	<i>Условия франкировки</i>	<i>Описание условий</i>
E	EXW	Франко-завод.	Покупатель получает готовый к отправке товар на складе продавца (завода).
F	FCA FAS FOB	Свободно у перевозчика. Свободно вдоль борта судна. Свободно на борту.	Продавец обязан доставить товар до транспортных средств, указанных покупателем.
C	CFR CIF CPT CIP	Стоимость и фрахт. Стоимость, страхование и фрахт. Перевозка оплачена до.... Провозная плата и страхование оплачены до...	Продавец должен заключить договор перевозки, но при этом он не несет риска потери или повреждения товаров и расходов, возникших после отгрузки товаров.
D	DAF DES DEQ DDU DDP	Доставлено до границы. Доставлено с судна. Доставлено до причала (включая оплату пошлины). Доставлено без оплаты пошлины. Доставлено с оплатой пошлины.	Продавец берет на себя все риски и затраты, связанные с доставкой груза в пункт назначения.

Приложение 5

Моменты перехода права собственности на товары и документы, служащие основанием этого перехода

Условие поставки	Момент перехода права собственности	Документ, дающий право отразить продажи на счетах бухгалтерского учета
FCA	Передача товара в распоряжение перевозчика при условии, что товар прошел таможенную очистку	Железнодорожная, автотранспортная, авиагрузовая накладная
FAS	Размещение товаров вдоль борта судна на причале или на лихтерах	Акт приема-передачи, расписка в получении груза
FOB, CFR, CIF	Пересечение грузом борта судна	Коносамент
CPT, CIP	Передача груза первому перевозчику	Железнодорожная, автотранспортная накладная, расписка в получении груза
DAF	Прибытие товара в указанные покупателем пункт или место на границе	Акт приема-передачи, расписка в получении груза
DES, DEQ	Предоставление товара в распоряжение покупателя в согласованном порту назначения	Акт приема-передачи, расписка в получении груза
DDU, DDP	Момент доставки товара покупателю в согласованном пункте страны ввоза	Акт приема-передачи, расписка в получении груза, накладная на прием товаров

Приложение 6

Способы исчисления таможенных пошлин

<i>В процентах к таможенной стоимости товара</i>	<i>В евро за единицу товара</i>	<i>Комбинированный способ</i>
$P = C_t \times C_p / 100$, где P – размер ввозной/вывозной таможенной пошлины; C_t – таможенная стоимость товара; C_p – ставка ввозной/вывозной таможенной пошлины, установленная в процентах к таможенной стоимости товара	$P = V_t \times C_p \times K_e / K_{v.k.}$, где P – размер ввозной/вывозной таможенной пошлины; V_t – количество товара; C_p – ставка ввозной/вывозной таможенной пошлины в евро за единицу товара; K_e – курс евро, установленный ЦБ РФ на дату принятия ГТД; $K_{v.k.}$ – курс валюты, в котором указана таможенная стоимость товара, установленный ЦБ РФ на дату принятия ГТД	Сначала исчисляется размер ввозной таможенной пошлины по ставке в евро за единицу товара, затем исчисляется размер ввозной таможенной пошлины по ставке в процентах к таможенной стоимости. Для определения таможенной пошлины, подлежащей уплате, используется наибольшая величина (не применяется при экспорте)

Приложение 7

Общий план аудита

Проверяемая организация
 Период аудита
 Количество человеко-часов
 Руководитель аудиторской группы
 Состав аудиторской группы
 Планируемый аудиторский риск
 Планируемый уровень существенности

№	<i>Планируемые виды работ</i>	<i>Период проведения</i>	<i>Исполнитель</i>	<i>Примечание</i>

Руководитель аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от ее имени:

Руководитель аудиторской группы:

Приложение 8

Программа аудита

Проверяемая организация
Период аудита
Количество человеко-часов
Руководитель аудиторской группы
Состав аудиторской группы
Планируемый аудиторский риск
Планируемый уровень существенности

<i>№</i>	<i>Перечень аудиторских процедур по разделам аудита</i>	<i>Период проведения</i>	<i>Исполнитель</i>	<i>Рабочие документы аудитора</i>	<i>Примечание</i>

Руководитель аудиторской организации, имеющий право подписи аудиторских заключений от ее имени:

Руководитель аудиторской группы:

Приложение 9

Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита

Глубокоуважаемый [...]!

В соответствии с [ссылка на договор, контракт, письмо-обязательство, решение собрания акционеров, другие аналогичные документы] нами с [дата начала аудита] по [дата составления заключения аудитора] был проведен аудит Вашей организации за период с [дата начала отчетного периода, подлежащего проверке] по [дата окончания отчетного периода].

Лицо, осуществлявшее аудит:

В проведении аудита непосредственно принимали участие следующие специалисты:

<i>№ п/п</i>	<i>Фамилия и.о. специалиста</i>	<i>Данные квалификационного аттестата аудитора (при его наличии)</i>	<i>Обязанности в ходе проведения данного аудита</i>

Проверяемый экономический субъект:

Руководитель организации: [фамилия, инициалы, официальная должность].

Лицо, ответственное за подготовку бухгалтерской отчетности: [фамилия, инициалы, официальная должность].

[В случае, если с момента начала отчетного периода, подлежащего проверке, и до момента завершения подготовки отчета аудитора должностные лица проверяемой организации менялись, об этом обязательно следует указать с приведением дат освобождения и назначения. По желанию можно привести информацию о более широком круге должностных лиц проверяемой организации.]

Общая информация

Аудиторская проверка имела следующие особенности

Бухгалтерский учет в проверяемой организации

При проверке были рассмотрены

Методика аудиторской проверки

Результаты аудиторской проверки

Выводы и рекомендации

[Следует сделать общие выводы и рекомендации по итогам аудита.

В случае, если проверяемой организацией по итогам замечаний аудиторов были внесены исправления в данные бухгалтерского учета, необходимо дать оценку проделанным изменениям и сделать выводы о влиянии сделанных изменений на правильность ведения бухгалтерского учета и достоверность бухгалтерской отчетности. В случае, если по мнению аудиторов следует внести исправления, а представители проверяемой организации не согласны с этим, следует привести мнение аудиторов по всем таким существенным ситуациям.

В случае выдачи безусловного положительного аудиторского заключения следует отметить это в отчете аудитора. В случае подготовки условно-положительного аудиторского заключения, отрицательного заключения или отказа от выражения мнения следует привести развернутую аргументацию причин, приведших к такому мнению аудиторов.

Можно привести любые другие выводы и рекомендации, которые аудиторы сочтут необходимым.]

Руководитель группы аудиторов

[подпись, фамилия и. о., должность]

аудитор

[подпись, фамилия и. о., должность],

аудитор

[подпись, фамилия и. о., должность],

Аудиторский отчет получил:

[дата получения, подпись,

фамилия и. о., должность получателя]

**Пример безоговорочно-положительного
аудиторского заключения**

**АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ ПО ФИНАНСОВОЙ
(БУХГАЛТЕРСКОЙ) ОТЧЕТНОСТИ**

Адресат

Аудитор

Наименование: общество с ограниченной ответственностью "XXX".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Лицензия: номер, дата, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок действия.

Является членом (указать наименование аккредитованного профессионального аудиторского объединения).

Аудируемое лицо

Наименование: открытое акционерное общество "YYY".

Место нахождения: индекс, город, улица, номер дома и др.

Государственная регистрация: номер и дата регистрационного свидетельства.

Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "YYY" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" состоит из:

бухгалтерского баланса;

отчета о прибылях и убытках;

приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;

пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "YYY". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";

федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности (абзац в редакции, введенной в действие с 27 октября 2004 года

постановлением Правительства Российской Федерации от 7 октября 2004 года N 532);

внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);

правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;

нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации

По нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "УУУ" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) года и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) года включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности) "XX" месяц 20(XX) г.

Руководитель (или иное уполномоченное лицо) аудиторской организации либо индивидуальный аудитор (ФИО, подпись, должность).

Руководитель аудиторской проверки (ФИО, подпись, номер, тип квалификационного аттестата и срок его действия).

Печать аудитора".

Пример аудиторского заключения в части, привлекающей внимание

"Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "УУУ" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "УУУ" состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "УУУ". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности (указать аккредитованное профессиональное объединение);
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской По

нашему мнению, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "УУУ" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) года и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) года включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности).

Не изменяя мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы обращаем внимание на информацию, изложенную в пояснениях к финансовой (бухгалтерской) отчетности (пункт X), а именно на то, что до настоящего времени не закончено судебное разбирательство между организацией "УУУ" (ответчик) и налоговым органом (истец) по вопросу правильности исчисления налоговой базы по налогам на прибыль и на добавленную стоимость за 20(XX) год. Сумма иска составляет ХХХ тыс. рублей. Финансовая (бухгалтерская) отчетность не предусматривает никаких резервов на выполнение обязательств, которые могут возникнуть в результате решения суда не в пользу организации "УУУ".

Приложение 12

Пример аудиторского заключения в части, содержащей мнение с оговоркой из-за ограничения объема

"Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "УУУ" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "УУУ" состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "УУУ". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";
федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.
внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности
(указать аккредитованное профессиональное объединение);
правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
нормативными актами органа, осуществляющего регулирование
деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Вместе с тем мы не наблюдали за проведением инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., так как эта дата предшествовала дате привлечения нас в качестве аудиторов организации "YYY".

По нашему мнению, за исключением корректировок (при наличии таковых), которые могли бы оказаться необходимыми, если бы мы смогли проверить количество товарно-материальных запасов, финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "YYY" отражает достоверно во всех существенных отношениях финансовое положение на 31 декабря 20(XX) года и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) года включительно в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)"

Пример аудиторского заключения в части, содержащей отрицательное мнение из-за разногласия относительно учетной политики или адекватности представления финансовой (бухгалтерской)

"Мы провели аудит прилагаемой финансовой (бухгалтерской) отчетности организации "УУУ" за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно. Финансовая (бухгалтерская) отчетность организации "УУУ" состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- пояснительной записки.

Ответственность за подготовку и представление этой финансовой (бухгалтерской) отчетности несет исполнительный орган организации "УУУ". Наша обязанность заключается в том, чтобы выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

Мы провели аудит в соответствии с:

- Федеральным законом "Об аудиторской деятельности";
- федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности;
- правилами (стандартами) аудиторской деятельности аудитора;
- нормативными актами органа, осуществляющего регулирование деятельности аудируемого лица.

Аудит планировался и проводился таким образом, чтобы получить разумную уверенность в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводился на выборочной основе и включал в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые показатели в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности, оценку соблюдения принципов и правил бухгалтерского учета, применяемых при подготовке финансовой (бухгалтерской) отчетности, рассмотрение основных оценочных показателей, полученных руководством аудируемого лица, а также оценку представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Мы полагаем, что проведенный

аудит представляет достаточные основания для выражения нашего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

(Описание выявленных разногласий).

По нашему мнению, вследствие влияния указанных обстоятельств финансовая (бухгалтерская) отчетность организации «УУУ» недостоверно отражает финансовое положение на 31 декабря 20(XX) г. и результаты ее финансово-хозяйственной деятельности за период с 1 января по 31 декабря 20(XX) г. включительно и, таким образом, не может быть признана соответствующей требованиям законодательства Российской Федерации в части подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности (и/или указать документы, определяющие требования, предъявляемые к порядку подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности)».

Оглавление

Введение.....	3
Тема 1. Аудит внешнеэкономической деятельности организаций.....	5
Тема 2. Аудит торговых организаций	20
Тема 3. Особенности аудита товарных операций в общественном питании	39
Тема 4. Особенности аудита строительной организации	48
Тема 5. Особенности аудита сельскохозяйственных предприятий	72
Тема 6. Особенности аудита некоммерческих организаций	81
Тема 7. Аудит операций совместной деятельности и доверительного управления имуществом.....	87
Тема 8. Особенности аудита страховых организаций.....	97
Приложения	109

Учебное издание

**Новикова Татьяна Юрьевна
Королева Галина Александровна**

АУДИТ ОСНОВНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Учебное пособие

Редактор, корректор М. Э. Левакова
Верстка Е. Л. Шелехова

Подписано в печать ..10. Формат 60×84 ¹/₁₆.
Бум. офсетная. Гарнитура "Times New Roman".
Усл. печ. л. 7,44. Уч.-изд. л. 5,04.
Тираж 300 экз. Заказ

Оригинал-макет подготовлен
в редакционно-издательском отделе
Ярославского государственного университета
им. П. Г. Демидова.

Отпечатано на ризографе.

Ярославский государственный университет
им. П. Г. Демидова.
150000, Ярославль, ул. Советская, 14.

**Т. Ю. Новикова
Г. А. Королева**

Аудит основных видов деятельности

