

**СЕВИНДЖ АББАСОВА**

# **П Р А К Т И Ч Е С К И Й А У Д И Т**

Рекомендовано Научно-методическим Советом министерства  
Образования (сектор «Экономика», протокол № 1 от 28.09. 2010 г.)  
в качестве учебного пособия для студентов, обучающихся по  
специальности 010200 «Бухгалтерский учёт и аудит» и допущено к  
печати приказом № 1489 от 19.11.2010 г. Министра образования  
Азербайджанской Республики.

**Баку-2011**

УДК 336.6

ББК 65.9(2)29

**Научный редактор:** заведующий кафедрой «Экономический анализ и аудит», канд. экон. наук, доцент  
**НАМАЗОВА Дж. Б.**

**Рецензенты:** заведующий кафедрой «Бухгалтерский учёт», доктор экон. наук, профессор  
**САБЗАЛИЕВ С.М.**

доценты кафедры «Экономический анализ и аудит», кандидаты экон. наук  
**ЮЗБАШЕВ Ч.Р.,**  
**КЯЗИМОВ Р.Н.**

**Аббасова С.А. Практический аудит. Учебное пособие.**  
**Баку: Игтисад Университети, 2011.- 188 с.**

© Аббасова С.А. - 2011

© «Игтисад Университети» - 2011

## Оглавление

### 1. Ознакомление с нормативными документами, состоянием расчётов с учредителями и содержанием учётной политики проверяемой организации

1.1 Цель, задачи и информационная база аудита учредительных документов.....	9
1.2 Направления аудита учредительных документов. Перечень аудиторских процедур и рабочие документы аудитора.....	12
1.3 Аудит расчётов с учредителями.....	15
1.4 Экспертиза основных элементов учётной политики предприятия.....	16
1.5 Экспертиза учётной политики в целях налогообложения.....	21
1.6 Типичные ошибки и упущения.....	22

### 2. Аудит операций по кассе

2.1. Цель, задачи и информационная база аудита операций по кассе.....	25
2.2. План и программа аудиторской проверки объекта учёта.....	26
2.3. Перечень аудиторских процедур.....	32
2.4. Сущность типичных ошибок, имеющих место в аудите учёта кассовых операций.....	34

### 3. Аудит операций по расчётам с валютой и прочим счетам в банках

3.1 Цель, задачи аудита операций по расчётам с валютой и прочим счетам в банке. Основные законодательные, нормативные документы и источники информации, регулирующие объект проверки.....	38
3.2 Вопросник аудитора для составления плана и программы аудиторской проверки раздела учёта. Перечень аудиторских процедур.....	40
3.3 Аудит операций по валютному счёту.....	42
3.4 Аудит операций по прочим счетам в банках. Аудит учёта денежных документов.....	44
3.5 Сущность типичных ошибок, имеющих место в аудите учёта безналичных денежных средств.....	45

### 4. Аудит учёта основных средств

4.1 Цель, задачи аудита, законодательные и нормативные акты и источники информации, используемые при аудите учёта основных средств.....	48
4.2 Содержание общего плана и программы аудита учёта основных средств.....	50
4.3 Основные направления аудита учёта основных средств.....	54
4.4 Перечень аудиторских процедур.....	57
4.5 Сущность типичных ошибок, имеющих место в аудите учёта основных средств.....	58

### 5. Аудит учёта нематериальных активов

5.1 Цель, задачи аудита учёта нематериальных активов и источники информации, используемые аудитором в процессе аудита.....	61
--	----

5.2 План и программа аудиторской проверки учёта нематериальных активов.....	63
5.3 Направления аудита учёта нематериальных активов.....	66
5.4 Перечень аудиторских процедур и типичные ошибки.....	69

## **6. Аудит учёта и сохранности материально-производственных запасов**

6.1 Цель и задачи аудита учёта и сохранности материально-производственных запасов. Основные источники информации для аудиторской проверки.....	73
6.2 Направления и программа аудита материально-производственных запасов.....	75
6.3 Методика проверки основных комплексов работ по учёту материально-производственных запасов.....	78
6.4 Перечень аудиторских процедур и типичные ошибки.....	79

## **7. Аудит учёта финансовых вложений**

7.1 Цель и основные направления аудита учёта финансовых вложений... ..	83
7.2 Источники информации, используемые аудитором во время проверки.....	84
7.3 Программа аудиторской проверки учёта финансовых вложений.....	86
7.4 Перечень аудиторских процедур.....	87
7.5 Типичные ошибки .....	89

## **8. Аудит операций по внешним расчётам**

8.1 Цель, значение и задачи аудита операций по внешним расчётам.....	91
8.2 Информационное обеспечение аудита операций по внешним расчётам.....	93
8.3 Аудит организации внутреннего контроля по учёту расчётов с поставщиками и подрядчиками...	95
8.4 План и программа проверки.....	98
8.5 Аудит организации первичного учёта операций по расчётам с поставщиками и подрядчиками.....	99
8.6 Аудит организации бухгалтерского и налогового учёта расчётов с поставщиками и подрядчиками.....	101
8.7 Типичные ошибки и упущения.....	107

## **9. Аудит операций по внутренним расчётам**

9.1 Цель и задачи аудита операций по внутренним расчётам. Источники информации аудита.....	110
9.2 Основные направления аудиторской проверки.....	112
9.3 Типичные ошибки.....	115

## **10. Аудит учёта кредитов, займов и целевого финансирования**

10.1 Задачи аудита учёта кредитов, займов и целевого финансирования, источники информации, используемые аудитором во время аудиторской проверки.....	117
10.2 Организация учёта кредитов и займов на предприятии.....	119
10.3 Основные аудиторские процедуры.....	121
10.4 Типичные ошибки и упущения.....	123

<b>11. Аудит учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции</b>	
11.1 Цель и задачи аудита учёта затрат на производство, информационная база аудита.....	127
11.2 Проверка организации учёта затрат на производство продукции (работ, услуг).....	129
11.3 Особенности аудиторской проверки отдельного экономического элемента затрат.....	132
11.4 Аудиторская проверка калькулирования себестоимости продукции.....	139
11.5 Типичные ошибки и упущения.....	145
<b>12. Аудит учёта готовой продукции, её отгрузки и реализации</b>	
12.1 Цель и направления аудита. Информационная база аудита учёта готовой продукции, её отгрузки и реализации.....	149
12.2 Программа аудита цикла выпуска и продажи готовой продукции. Объекты аудита.....	151
12.3 Перечень применяемых аудиторских процедур.....	153
12.4 Аудит неучтённой продукции.....	154
12.5 Типичные ошибки аудита учёта готовой продукции, её отгрузки и реализации.....	156
<b>13. Аудит учёта финансовых результатов и их использования</b>	
13.1 Основные законодательные и нормативные документы, регулирующие объект проверки и источники информации.....	160
13.2 Основные применяемые аналитические процедуры.....	162

13.3 Методика проверки учёта финансовых результатов и использования прибыли.....	164
13.4 Типичные ошибки.....	170
<b>14. Роль анализа финансового состояния предприятия в аудиторском заключении</b>	
14.1 Аналитические процедуры в аудите финансового состояния.....	173
14.2 Методика анализа финансового состояния предприятия как части аудита.....	176
14.3 Влияние изменений в учётной политике на формирование и анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности.....	180
<b>Список использованной литературы.....</b>	<b>186</b>

## **1. Ознакомление с нормативными документами, состоянием расчётов с учредителями и содержанием учётной политики проверяемой организации**

### **1.1 Цель, задачи и информационная база аудита учредительных документов**

Основная *цель* аудита учредительных документов и расчётов с учредителями – это подтверждение законных оснований деятельности экономического субъекта на протяжении всего периода его функционирования от момента регистрации до фактической реорганизации или ликвидации. В процессе аудита документов организации аудитор должен выяснить:

- насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы, подтверждающие юридические основания экономического субъекта для функционирования и прекращения функционирования;
- полностью ли приведены все расчёты с учредителями по формированию уставного капитала, промежуточным и окончательным расчётам;
- соблюдено ли налоговое законодательство.

Аудитор должен учитывать следующие моменты, влияющие на ход аудиторской проверки организации: организационно-правовую форму, форму собственности, юрисдикцию, статус, виды деятельности, участие иностранного капитала и др.

*Задачами* аудита документов организации являются следующие: 1) подтверждение юридических оснований на право функционирования экономического субъекта; 2) подтверждение правильности формирования уставного капи-

тала; 3) подтверждение правильности промежуточных и окончательных расчётов с учредителями; 4) установление полноты и своевременности формирования уставного капитала; 5) установление полноты и правильности расчётов с учредителями; 6) подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности в части величины и структуры уставного капитала, задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал; наличие собственных акций, выкупленных у акционеров; задолженности учредителям по выплате дивидендов, организационных расходов; 7) установка правильности и наличия оснований расчётов и т.д. Аудитор при проверке общих документов организации обязаны руководствоваться следующими *основными документами*:

Гражданский кодекс Азербайджанской Республики (1999 г.),

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (2000 г. с последующими дополнениями и изменениями)

Закон Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе» (1994 г. с последующими изменениями и дополнениями в 1996, 2001, 2002 г.г.)

Национальные аудиторские стандарты Азербайджанской республики

Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учёте» (от 29.06 2004 г.).

Указ Президента Азербайджанской Республики от 07.02.2005г. «О внедрении Закона «О бухгалтерском учёте».

План счетов бухгалтерского учёта и инструкция по его применению (1995 г.)

Новый План счетов бухгалтерского учёта

Национальный бухгалтерский стандарт №11 для коммерческих организаций «Об учётной политике, изменениях

в учётных ценах и ошибках» (Утв. Приказом I-73/1 Мин. финансов Азербайджанской Республики от 23.07.2007 г.)

Программа по внедрению в 2005-2008 г.г. национальных бухгалтерских стандартов (принята решением Кабинета Министров Азербайджанской Республики № 139 от 18.06.2005г.).

Национальный бухгалтерский учётный стандарт № 1 «О представлении финансовой отчётности» для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

Национальный стандарт бухгалтерского учёта № 2 «Отчёт об изменении капитала для коммерческих организаций» (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

Национальный стандарт бухгалтерского учёта № 3 «Налог на текущую прибыль» для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-130 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 29.12.2007 г.).

В ходе аудиторской проверки экономического субъекта аудитор должен осуществить экспертизу учредительных документов не на соответствие действующему законодательству, а на наличие и полноту необходимых сведений.

Таким образом, аудит учредительных документов заключается в тщательной проверке юридических оснований на право функционирования экономического субъекта в соответствии с действующим законодательством. Для проверки используются следующие основные документы: Устав организации, учредительный договор, протоколы собраний учредителей, свидетельство государственной регистрации, документы, подтверждающие право собственности учредителей на имущество, свидетельства о регистрации в органах статистики, Министерстве налогов, Пенсионном фонде, договор на банковское обслуживание,

лицензии и разрешения на определённые виды деятельности, переписка с учредителями и акционерами, внутренние положения, отчётность на начальный период деятельности, годовая отчётность.

## 1.2 Направления аудита учредительных документов. Перечень аудиторских процедур и рабочие документы аудитора

Планирование аудиторской проверки учредительных документов и расчётов с учредителями осуществляется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита экономического субъекта. Общий план проверки учредительных документов должен учитывать следующие направления аудита:

- Аудит учредительных документов
- Аудит формирования уставного капитала
- Аудит расчётов с учредителями
- Аудит налогообложения при формировании уставного капитала и при расчётах с учредителями.

В процессе аудита учредительных документов и расчётов с учредителями осуществляются следующие аудиторские процедуры:

Таблица 1.1

<i>Перечень аудиторских процедур</i>	<i>Рабочие документы аудитора</i>
<b>1. Аудит учредительных документов</b>	
Проверка учредительных документов	Копии учредительных документов
Проверка наличия разрешительных документов на право заниматься определёнными видами деятельности	Копии разрешений, лицензии и т.д.
Сопоставление учредительных	Копии учредительных докумен-

документов, решений акционеров, собственников, руководства с данными бухгалтерского учёта по отражению видов деятельности	тов, копии решений, регистры бухгалтерского учёта
Проверка документов, подтверждающих права собственности учредителей на имущество, вносимое в качестве вклада в уставный капитал	Договоры купли-продажи, патенты, авторские свидетельства, платёжные документы, нотариальные документы
<b>2. Аудит формирования уставного капитала</b>	
Проверка правильности отражения в бухгалтерском учёте взносов в уставный капитал	Приказы, акты приёмки, регистры бухгалтерского учёта
Проверка пополнения уставного капитала по учредителям и по срокам	Копии учредительных документов, хозяйственных операций
Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал материальных ценностей, объектов недвижимости, прав и т.д. в качестве вкладов	Методики оценки, протоколы собраний учредителей
Проверка бухгалтерского оформления вносимых в качестве вкладов в уставный капитал материальных ценностей, объектов недвижимости, прав и т.д.	Приказы, акты, регистры бухгалтерского учёта, рабочий план счетов
Проверка бухгалтерского оформления при увеличении или уменьшении уставного капитала	Приказы, акты, регистры бухгалтерского учёта, баланс, протоколы, отчёт об изменении капитала
<b>3. Аудит расчётов с учредителями</b>	
Проверка отражения расчётов с учредителями	Справки, регистры бухгалтерского учёта, баланс

Проверка полноты и правильности расчёта доходов, полученных учредителями	Расчёты, справки, регистры бухгалтерского учёта, сметы
Проверка организации учёта и выплаты дивидендов	Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров
Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал оборотных и внеоборотных активов	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учёта, баланс
Проверка фактического выбытия оборотных и внеоборотных активов в результате расчётов с учредителями	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учёта, акты, баланс
Проверка расчётов при выбытии из состава учредителей	Протоколы, справки, расчёты, акты, баланс, регистры бухгалтерского учёта, данные о движении денежных средств
<b>4. Аудит начисления, удержания и перечисления налогов и иных обязательных платежей</b>	
Проверка правильности расчётов по НДС	Налоговый кодекс Азербайджанской Республики, справки, расчёты
Проверка правильности расчётов по налогу на прибыль	Налоговый кодекс Азербайджанской Республики, Отчёт о прибылях и убытках, справки, расчёты
Проверка правильности расчётов по налогу на доходы физических лиц	Налоговый кодекс Азербайджанской Республики, справки, расчёты, сведения
Проверка правильности расчётов по иным обязательным платежам	Налоговый кодекс Азербайджанской Республики, справки, расчёты, сведения

### 1.3 Аудит расчётов с учредителями

Для обобщения информации о всех видах расчётов с учредителями экономического субъекта: по вкладам в уставный капитал предприятия, по выплате дивидендов и пр. предназначен балансовый активно-пассивный счёт 534 «Кредиторская задолженность учредителям по выплате доходов» (счёт 75 «Расчёты с учредителями» старого Плана счетов), к которому могут быть открыты соответствующие субсчета.

При проведении проверки аудитор должен обращать внимание на следующее:

1. Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счёта 534 в корреспонденции со счётами по учёту денежных средств – 221, 223 (счета 50, 51, 52 старого Плана счетов), материальных ценностей – 111, 113, 201, 205, 206, 207, 131 (счета 01, 07, 08, 10, 11, 12, 41 старого Плана счетов), нематериальных активов – 101 (сч. 04 старого Плана счетов), ценных бумаг – 151, 225 (счета 06, 58 старого Плана счетов).

2. При предоставлении предприятию в качестве вклада прав на пользование зданиями, сооружениями и оборудованием делаются записи по кредиту счёта 534 «Кредиторская задолженность учредителям по выплате доходов» (сч. 75 старого Плана счетов) в корреспонденции со счётом 101 (04).

3. Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность предприятия в счёт вкладов в уставный капитал, производится в оценке, определённой по договорённости учредителей.

В том случае, когда акции АО реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счёта 334 «Добавочный капитал по уставу» (сч. 87 старого Плана счетов).

По данным субсчёта 534101 «Расчёты с учредителями по выплате доходов» (субсчёт 75-2 старого Плана счетов) проверяются расчёты с учредителями предприятия по выплате им доходов. Начисление и выплата доходов работникам предприятия, входящим в число его учредителей, учитываются на счёте 533 «Кредиторская задолженность персоналу по оплате труда» (сч. 70 старого Плана счетов).

Начисление доходов от участия в предприятии отражается записью по дебету счёта 343 «Нераспределённая прибыль прошлых лет» (сч. 88 старого Плана счетов) и кредиту счёта 534 «Кредиторская задолженность учредителям по выплате доходов» (сч. 75 старого Плана счетов). При отсутствии или недостаточности прибыли для выплаты доходов начисление доходов отражается по дебету счёта 333 «Резервный капитал по закону» (сч. 86 старого Плана счетов) и кредиту счёта 534.

4. Серьёзное внимание необходимо уделить аудиторской проверке организации учёта и выплат дивидендов. Дивиденды выплачиваются из чистой прибыли акционерного общества за текущий год. Решение о выплате годовых дивидендов, размере дивиденда и форме его выплаты по акциям каждой категории (типа) принимается общим собранием акционеров по рекомендации совета директоров (наблюдательного совета) общества.

### 1.4 Экспертиза основных элементов учётной политики предприятия

Экспертиза учётной политики, как правило, должна предшествовать всем остальным этапам аудиторской проверки. Поэтому аудитор, прежде всего, должен выяснить, имеется ли приказ (распоряжение) руководителя предприятия по учётной политике. Аудитор должен обращать внимание на правильность формирования и использования



организацией положений по учётной политике. Следовательно, задача аудитора - проанализировать как общие, так и конкретные элементы учётной политики и отразить всё это в аналитической части аудиторского заключения.

Как известно, под основными элементами учётной политики понимают методические, технические и организационные моменты.

Для проведения экспертизы основных элементов учётной политики разрабатывается типовый вариант (см. таблицу 1.2), который используется при проведении аудита.

Таблица 1.2

Таблица основных элементов учётной политики организации

№	Положения учётной политики	Альтернативные варианты
<b>Методический аспект учёта</b>		
1.	Амортизация основных средств	1.Линейный способ 2.Способ ускоренной амортизации 3.Способ списания стоимости пропорционально объёму продукции 4. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования
2.	Амортизация нематериальных активов	1.Линейный способ исходя из норм. исчисленных организацией на основе срока их полезного действия 2.Способ списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ)
3.	Оценка производственных запасов	По фактической себестоимости
4.	Оценка готовой продукции	1.По фактической себестоимости 2.По нормативной себестоимости 3.По плановой себестоимости

		4. По прямым статьям затрат
5.	Оценка товаров	По стоимости приобретения
6.	Оценка незавершённого производства	1.По фактической производственной стоимости 2.По нормативной (плановой) производственной себестоимости 3. По прямым статьям затрат 4.По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов 5.По фактически произведённым затратам
7.	Расходы будущих периодов	В порядке, устанавливаемом организацией в течение периода, к которому они относятся: а)равномерно б) пропорционально объёму производства и т.д.
8.	Резервы предстоящих расходов и платежей	Создаются по видам резервов
9.	Группировка и списание затрат на производство	Устанавливается предприятием: а)по статьям калькуляции б)по видам продукции в)накладные (косвенные) расходы распределяются пропорционально прямой зарплате основных рабочих и т.д.
10	Признание прибыли от реализации продукции (работ, услуг)	1. По методу начислений 2. По кассовому методу
11	Резервы по сомнительным долгам	Создаются по расчётам с др. организациями
12	Оценка задолженности по полученным займам	Остатки показываются с учётом причитающихся на конец отчётного периода к уплате процентов
<b>Технический аспект учёта</b>		
13	План счетов бухгалтерского учёта	В соответствии с действующим планом счетов организация составляет

		рабочий план счетов, субсчетов и шифров аналитического учёта
14	Форма бухгалтерского учёта	1.Журнально-ордерная 2.Мемориально-ордерная 3.Упрощённая 4.Журнал-Главная 5.С использованием вычислительной техники
15	Учёт ремонта основных средств	1.Создаётся ремонтный фонд 2.Включаются фактические затраты в себестоимость продукции (работ, услуг) по мере производства ремонта 3.Отнесение фактических затрат на счёт с последующим равномерным списанием
16	Аналитический учёт движения материальных ценностей	1.С применением оперативно-бухгалтерского метода 2.С применением карточно-документационного метода (метода оборотных ведомостей) 3.С применением бескарточного метода
17	Списание материалов в расход	1.По себестоимости единицы запасов 2.По средней себестоимости 3.По себестоимости первых по времени приобретения (метод ФИФО) 4.По себестоимости последних по времени приобретения (метод ЛИФО)
18	Учёт выпуска продукции	1.С использованием счетов 202,203,204 (сч.40, 20, 23 старого Плана счетов) и др. 2.Без использования сч.204, только счета 202, 711 и т.д. (сч.20, 43 и т.д. старого Плана счетов).
19	Учёт курсовых разниц по валютным счетам	Ведётся на счёте. «Прочие доходы и расходы»
20	Учёт затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции	1.Нормативный 2.Позаказный 3. Поиздельный 4. Попередельный

	(работ, услуг)		
21	Распределение венных расходов	кос-	Распределяются пропорционально условному базису (прямой заработной плате производственных рабочих, расходу материальных затрат )
22	Сводный учёт затрат на производство		1.По изделиям 2.По группам изделий 3.По заказам 4.Попроцессный
23	Инвентаризация имущества и обязательств		Состав видов имущества и обязательств, подлежащих инвентаризации, приводится в приказе
24	Дата представления бухгалтерской отчётности		
25	Порядок рассмотрения и утверждения годовой бухгалтерской отчётности		Утверждается советом директоров
<b>Организационный аспект учёта</b>			
26	Организационная форма бухгалтерской службы		1.Организуется бухгалтерия 2.Учёт ведёт главный бухгалтер (бухгалтер) 3.Учёт ведёт сторонняя организация 4.Учёт ведёт руководитель организации
27	Уровень централизации учёта		1.Учёт централизован 2.Имеются бухгалтерии в филиалах
28	Структура бухгалтерской службы		1.Двухуровневая 2.Трёхуровневая
29	Выделение подразделений предприятия на отдельный баланс		1.Без выделения филиалов на отдельный баланс 2. С выделением филиалов на отдельный баланс
30	Внутрипроизводственный контроль		1.Организована контрольно-ревизионная комиссия 2.Имеется подразделение внутреннего контроля

После заполнения таблицы проводится анализ зафиксированных в ней данных и подводятся соответствующие итоги. По данным анализа аудитор может сделать выводы об общем уровне применяемой организацией учётной политики в целях ведения бухгалтерского учёта: хороший, удовлетворительный, неудовлетворительный.

*Неудовлетворительный* уровень свидетельствует о том, что:

- Учётная политика в целях ведения бухгалтерского учёта в организации отсутствует
- Положения учётной политики не соответствуют нормативным актам
- Большинство методик по ведению бухгалтерского учёта в учётной политике организации не приведено

### **1.5 Экспертиза учётной политики в целях налогообложения**

Экспертиза учётной политики в целях налогообложения заключается в том, что аудитор должен определить, как организован учёт в целях налогообложения, согласно соответствующей статье действующего Налогового кодекса. При этом он проверяет следующие основные положения, которые должны быть включены в учётную политику в целях налогообложения:

-метод начисления дохода в целях исчисления налога на прибыль;

-каким способом идёт начисление амортизации по амортизируемому имуществу;

-создаётся ли организация резерва по сомнительным долгам

-создаётся ли организация резерва предстоящих расходов на оплату отпусков;

-создаётся ли организация резерва предстоящих расходов на выплату вознаграждения по итогам работы за год;

-создаётся ли организация резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию;

-создаётся ли и каким образом резерв расходов на ремонт основных средств;

-производится ли накопление средств для проведения особо сложных и дорогих видов капитального ремонта основных средств в течение более одного налогового периода;

-как оценивается стоимость реализованных покупных товаров (одним из следующих методов (ФИФО, ЛИФО, по средней стоимости, по стоимости единицы товара);

-как определяется оценка стоимости выбывших ценных бумаг при реализации или ином выбытии ценных бумаг;

-как предприятие уплачивает авансовые платежи по налогу на прибыль;

-по какой методике производится оценка незавершённого производства;

-как на основе данных налогового учёта определяется налоговая база по итогам каждого отчётного налогового периода по каждому виду налога.

### **1.6 Типичные ошибки и упущения**

При организации учёта расчётов с учредителями и формировании уставного капитала возникают различные упущения, ошибки, испорченные записи, которые аудитор обязательно иметь в виду. Приведём основные из них:

- кредитовый остаток по счёту 301 «Уставный капитал» (сч.85 старого Плана счетов) не соответствует заявленному в учредительных документах;

-необоснованное увеличение уставного капитала в результате завышения стоимости материальных ценностей, нематериальных активов, вносимых в счёт уставного капитала;

-невнесение или неполное внесение учредителями долей в уставный капитал в установленные сроки;

-несвоевременное оформление выбытия и приёма новых учредителей;

-неправильное оформление вносимых учредителями долей в уставный капитал;

-отсутствуют подтверждающие документы по совершенным финансово-хозяйственным операциям;

-недооформленные или просроченные документы;

-исправления записей в документах без необходимых оснований;

-отсутствие подлинников или заверенных в соответствии с законодательством документов;

-фиктивные документы и операции;

-неотражение свершившихся операций;

- деятельность без лицензии;

-неправильное исчисление налога на прибыль и т.д.

### ***Выводы:***

1. Основная цель аудита учредительных документов и расчётов с учредителями – это подтверждение законных оснований деятельности экономического субъекта на право функционирования в соответствии с действующим законодательством на протяжении всего периода его функционирования от момента регистрации до фактической реорганизации или ликвидации.

2. Планирование аудиторской проверки учредительных документов и расчётов с учредителями осуществляется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита экономического субъекта. Общий план проверки учредительных документов должен учитывать следующие направления ау-

дита: аудит учредительных документов, аудит формирования уставного капитала, аудит расчётов с учредителями, аудит налогообложения при формировании уставного капитала и при расчётах с учредителями.

3. Экспертиза учётной политики, как правило, должна предшествовать всем остальным этапам аудиторской проверки. Аудитор должен обращать внимание на правильность формирования и использования организацией положений по учётной политике. Задача аудитора – проанализировать как общие, так и конкретные элементы учётной политики и отразить всё это в аудиторском заключении.

4. Экспертиза учётной политики в целях налогообложения заключается в том, что аудитор должен определить, как организован учёт в целях налогообложения, согласно соответствующей статье действующего Налогового кодекса.

## 2. Аудит операций по кассе

### 2.1. Цель, задачи и информационная база аудита операций по кассе

Знание методики аудита кассовых операций является важным по нескольким причинам: во-первых, денежные средства принадлежат к числу наиболее подвижных и легкорезализуемых активов предприятия; во-вторых, денежные операции носят массовый и распространённый характер; в-третьих, подвижность денежных средств и массовость денежных операций делают этот участок хозяйственной деятельности экономического субъекта наиболее уязвимым с точки зрения различных нарушений и злоупотреблений. В составе денежных средств наиболее подвижный характер имеют наличные деньги, движение которых осуществляется посредством кассовых операций. Основными среди кассовых операций являются:

- выдача средств на оплату труда
- выдача средств на оплату административно-хозяйственных расчётов,
- выдача средств подотчётным лицам и др.

Поэтому *целью* аудита кассовых операций является проверка состояния внутреннего контроля и соблюдения кассовой дисциплины на предприятии. При этом основными *задачами* аудита является обеспечение сохранности денег и ценностей; выявление наиболее уязвимых с точки зрения злоупотреблений мест, планирование состава основных контрольных процедур, определение специфических черт ведения учёта кассовых операций на конкретном предприятии.

Состав первичных кассовых документов, с одной стороны, очень узок – это приходные и расходные кассовые

ордера, кассовая книга. С другой стороны, кассовые операции связаны практически со всеми остальными разделами учёта, например, с продажами, расчётами с подотчётными лицами, с поставщиками и т.д. Следовательно, при проверке необходимо сопоставлять кассовые документы с прочими.

Основными документами, которые необходимо изучить при проверке кассовых операций, являются: кассовая книга; отчёты кассира; приходные кассовые ордера, расходные кассовые ордера; журнал регистрации расходных кассовых ордеров; журнал регистрации выданных доверенностей; журнал регистрации депонентов; журнал (книга) регистрации платёжных (расчётно-платёжных) ведомостей; оправдательные документы к кассовым документам; авансовые отчёты.

Многочисленные и разнообразные операции движения денежных средств в кассе предприятия находят своё отражение в следующих регистрах синтетического учёта и отчётности: Главная книга; журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 (для журнально-ордерной формы счетоводства), регистры синтетического учёта кассовых операций по счёту 221 (50) «Касса» (при иных формах счетоводства), бухгалтерский баланс предприятия, Национальный стандарт бухгалтерского учёта № 5 «Отчёт о движении денежных средств» для коммерческих организаций.

### 2.2. План и программа аудиторской проверки объекта учёта

Операции по движению денежных средств проверяются сплошным порядком. Прежде чем приступить к сплошной проверке кассовых операций, аудитор должен спланировать эту проверку, так как «сплошная» проверка не означает, что один за другим будут просмотрены все кассовые

документы. Эти документы могут просматриваться неоднократно, но каждый раз аудитор выполняет совершенно определённую процедуру, направленную на выявление одного из возможных нарушений. Каждая процедура имеет своё назначение, преследует определённую цель, а её результаты надо оформить в виде специальной таблицы (рабочего документа аудитора).

Аудитор с помощью специально составленного вопросника определяет состояние внутреннего контроля. Признаками отсутствия или недостаточности внутреннего контроля за движением денежных средств в кассе предприятия для аудитора служат:

- отсутствие на предприятии налаженной системы проведения внезапных ревизий кассы с полным пересчётом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе;

- отсутствие на предприятии приказа руководителя, устанавливающего периодичность проверок;

- предоставление права подписи приходных и расходных кассовых ордеров др. лицам, помимо гл. бухгалтера

- формальное проведение ревизии кассы при смене кассиров;

- отсутствие договоров с кассиром о его полной материальной ответственности;

- отсутствие у кассира навыков подготовки к ревизии кассы.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятия, главного бухгалтера и кассиров, поэтому аудитор должен опросить каждого из них.

Вопросник аудитора составляется в 3-х экземплярах., на каждом из них проставляется должность, фамилия, имя и отчество лица, с кем будет проводиться беседа. Результаты опроса ответственных лиц могут не совпадать.

Несовпадения в ответах на поставленные аудитором вопросы также свидетельствуют о слабых сторонах внутреннего контроля. По результатам опроса у аудитора складывается определённое мнение о состоянии кассовой дисциплины на предприятии.

Если по результатам опроса сотрудников проверяемого предприятия и данным экспресс-анализа отчётности кассовые операции составляют небольшой удельный вес в общем числе хозяйственных операций, то аудитор может планировать проверку кассовых операций в обычном порядке для оценки существенности статьи «Касса» в отчётности предприятия.

Когда удельный вес кассовых операций большой, например, реализация продукции предприятия ведётся через кассу, то может послужить основанием аудитору для отказа от выражения своего мнения о достоверности отчётности предприятия.

В общем случае по результатам опроса, а также непосредственного наблюдения за совершением операций по приёму и выдаче денег из кассы у аудитора оказывается сформированным план проведения проверки кассовых операций и намечен состав процедур.

Типичными вопросами вопросника для обследования учёта кассовых операций и составления плана и программы проверки являются следующие (см. табл. 2.1):

Таблица 2.1

*Вопросник для обследования учёта кассовых операций и  
составления плана и программы проверки*

№	Вопрос	Информация или документ, который следует запросить
1	Кому было предоставлено право подписи приходных и расходных кассовых ордеров в качестве главного бухгалтера	Образец подписи главного бухгалтера
2	Имеются ли письменные распоряжения руководителя предприятия о назначении уполномоченного лица ставить подписи на приходных и расходных кассовых ордерах в качестве главного бухгалтера	
3	Кому предоставлено право подписи расходных кассовых документов в качестве руководителя предприятия	Образец подписи руководителя
4	Имеются ли письменные распоряжения руководителя предприятия о назначении уполномоченного лица ставить подписи на расходных кассовых ордерах и оправдательных документах в качестве руководителя предприятия	Письменные распоряжения руководителя. Сроки действия полномочий. Образцы подписей уполномоченных лиц
5	Ведётся ли на предприятии журнал регистрации приходных кассовых ордеров	Журнал регистрации приходных кассовых ордеров
6	Ведётся ли на предприятии журнал регистрации расходных кассовых ордеров	
7	В каком размере банком установлен лимит денег в кассе	Лимит остатка денег в кассе, установленный банком

8	Установлены ли руководителем предприятия сроки внезапной ревизии кассы приказом по предприятию	Приказ об установлении сроков внезапной ревизии кассы
9	Сменялись ли кассиры на предприятии в проверяемом периоде	
10	Была ли проведена ревизия при смене кассиров	Акт ревизии кассы
11	Назначена ли приказом руководителя предприятия комиссия при проведении ревизии касс	Приказ о назначении комиссии по ревизии кассы
12	Соблюдались ли установленные сроки внезапных ревизий кассы	Акты внезапных ревизий кассы
13	Заключён ли договор с кассиром о полной материальной ответственности	Договоры с кассиром о полной материальной ответственности
14	Производит ли предприятие реализацию готовой продукции, товаров, услуг населению за наличные	
15	Имеются ли на предприятии ККМ	Карточки учёта основных средств на ККМ и платёжные документы
16	Зарегистрированы ли ККМ в налоговых органах	Карточки регистрации ККМ в налоговых органах
17	Имеет ли предприятие договор с каким-либо центром технического обслуживания и ремонта ККМ	Договор с центром технического обслуживания и ремонта ККМ
18	Ведётся ли на предприятии кассовая книга	Кассовая книга

19	Получают ли сотрудники предприятия деньги от сторонних организаций по доверенности	ККМ
20	Ведётся ли журнал выданных доверенностей	Журнал учёта выданных доверенностей
21	Ведётся ли журнал регистрации платёжных (платёжно-расчётных) ведомостей	Журнал регистрации платёжных (платёжно-расчётных) ведомостей
22	Имеется ли на предприятии список лиц, которым разрешено выдавать деньги на хозяйственные нужды, утверждённый приказом по предприятию	Список лиц, которым разрешено выдавать деньги на хозяйственные нужды
23	При выдаче денег на хозяйственные нужды устанавливается ли срок, на который они выдаются	
24	Составляет ли кассир реестр депонированных сумм	
25	Ведётся ли на предприятии журнал учёта депонентов	Журнал учёта депонентов
26	На кого возложена обязанность ведения книги регистрации депонентов, картотеки депонентов	

По результатам опроса ответственных работников проверяемого предприятия аудитор может сделать соответствующие выводы об имеющихся здесь нарушениях.

### 2.3. Перечень аудиторских процедур

Для выявления каждого из возможных нарушений или злоупотреблений разработан определённый набор контрольных процедур. Все процедуры построены по единой схеме: наименование, цель процедуры; средства, необходимые для выполнения процедуры; техника выполнения процедуры; оформление результатов.

Процедуры снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудиторской проверки у конкретного клиента. Классификационный номер содержит название раздела бухгалтерского учёта и три знака.

Возможный набор аудиторских процедур для выявления:

- *Прямого хищения денежных средств* – инвентаризация кассовой наличности
- *Хищения денежных средств, маскируемого расписками должностных лиц, работников бухгалтерии и пр. сотрудников предприятия* – а) проверки наличия на приходных и расходных кассовых ордерах подписи глав. бухгалтера или уполномоченного лица, б) проверки наличия на расходных кассовых документах подписи руководителя предприятия или уполномоченного лица, в) проверки наличия на расходных кассовых документах расписок получателей денег.
- *Случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм, и в частности, денежных сумм из банка* – проверки чековой книжки предприятия на полноту; проверки полноты оприходования денежных средств в кассу предприятия, полученных из банка по чеку



- *Случаев неоприходования и присвоения поступивших денежных сумм, поступивших от различных физических и юридических лиц по приходным ордерам* – а) проверки своевременности расчётов сотрудников предприятия по командировочным расходам, а также по средствам, выданным на хозяйственные нужды, б) проверки соответствия приходных кассовых ордеров записям в журнале регистрации приходных кассовых ордеров, в) проверки одновременности оформления кассовых ордеров и движения денег по ним.
- *Излишнего списания денег по кассе путём повторного использования одних и тех же документов* – проверки полноты первичных приходных и расходных кассовых документов, приложенных к отчёту кассира
- *Излишнего списания денег по кассе неправильным подсчётом итогов в кассовых документах и в кассовых отчётах* – проверка совпадения входящего остатка по кассе на каждый день с конечным остатком по кассе за предыдущий день; проверка итогов кассовых отчётов.
- *Излишнего списания денег по кассе без оснований или по подложным документам* – а) проверки совпадения расходных кассовых ордеров с информацией о них, содержащейся в журнале регистрации расходных кассовых ордеров, б) проверка доброкачественности первичных документов, в) проверка обоснованности включения лиц в расчётно-платёжные документы.
- *Случаев присвоения сумм, законно начисленных разным лицам и организациям, в частности, депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям* – проверки соответствия платёжных (расчётно-платёжных) ведомостей реестрам депонированных сумм, б) проверки полноты и своевременности сдачи в банк депонированных сумм, в) проверки пол-

ноты оприходования депонированных сумм на расчётный счёт в банке, г) проверки соответствия данных синтетического и аналитического учёта денежных сумм.

- *Случаев нарушений при расчётах с населением наличными денежными средствами за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги с применением контрольно-кассовых машин (ККМ)* – а) проверки правильности ведения книг кассира-операциониста, б) проверки полноты оприходования в кассу предприятия выручки ККМ, в) проверки своевременности постановки на учёт ККМ в налоговом органе, г) проверки своевременности снятия с учёта ККМ в налоговом органе.

В условиях автоматизированного составления отчёта кассира и ведения кассовой книги необходимость в проведении многих из указанных процедур отпадает.

#### **2.4. Сущность типичных ошибок, имеющих место в аудите учёта кассовых операций**

Основные нарушения – злоупотребления, хищения, ошибки – в области кассовых операций могут быть классифицированы следующим образом:

1. Прямое хищение денежных средств
  - 1.1 Ничем не замаскированное
  - 1.2 Замаскированное неоформленными документами и расписками
2. Неоприходование и присвоение поступивших денежных сумм
  - 2.1 Из банка
  - 2.2 От различных физических и юридических лиц по приходным ордерам
  - 2.3 От различных юридических лиц по доверенности

- 3. Излишнее списание денег по кассе
  - 3.1 Повторное использование одних и тех же документов
  - 3.2 Неправильный подсчёт итогов в кассовых документах отчётах
  - 3.3 Списание сумм без оснований или по подложным документам
  - 3.4 Подлог в законно начисленных документах с увеличением сумм списаний
- 4. Присвоение сумм, законно начисленных разным лицам и организациям
  - 4.1 Присвоение депонированной заработной платы и средств, начисленных по другим основаниям
  - 4.2 Присвоение сумм, причитающихся другим предприятиям
- 5. Расчёты суммами наличных денежных средств, превышающими предельную величину
  - 5.1 С другими юридическими лицами и предпринимателями, действующими без образования юридического лица
  - 5.2 Поступающими в кассу проверяемого предприятия
- 6. Расчёты с населением наличными денежными средствами за готовую продукцию, товары, выполненные работы и оказанные услуги
  - 6.1 Без применения ККМ
  - 6.2 Без регистрации ККМ в налоговых органах
- 7. Некорректное отражение кассовых операций в регистрах синтетического учёта

Данная классификация положена в основу разработки аудиторских процедур, перечень которых приведён выше.

### **Выводы:**

1. Знание методики аудита кассовых операций является важным потому, что денежные средства принадлежат к числу наиболее подвижных и легкореализуемых активов предприятия; денежные операции носят массовый и распространённый характер, что делает этот участок хозяйственной деятельности экономического субъекта наиболее уязвимым с точки зрения различных нарушений и злоупотреблений. Поэтому *целью* аудита кассовых операций является проверка состояния внутреннего контроля и соблюдения кассовой дисциплины на предприятии.

2. В составе денежных средств наиболее подвижный характер имеют наличные деньги, движение которых осуществляется посредством кассовых операций. Основными среди кассовых операций являются: выдача средств на оплату труда, выдача средств на оплату административно-хозяйственных расчётов, выдача средств подотчётным лицам и др.

3. Операции по движению денежных средств проверяются сплошным порядком. Прежде чем приступить к сплошной проверке кассовых операций, аудитор должен спланировать эту проверку, так как «сплошная» проверка не означает, что один за другим будут просмотрены все кассовые документы. Эти документы могут просматриваться неоднократно, но каждый раз аудитор выполняет совершенно определённую процедуру, направленную на выявление одного из возможных нарушений. Каждая процедура имеет своё назначение, преследует определённую цель,

4. Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятия, главного бухгалтера и кассиров, поэтому аудитор должен опросить каждого из них. По результатам опроса ответственных работников проверяемого предприятия аудитор может сделать соответствующие выводы об имеющихся здесь нарушениях.

5. Для выявления каждого из возможных нарушений или злоупотреблений разработан определённый набор контрольных процедур. Все процедуры построены по единой схеме:

наименование, цель процедуры; средства, необходимые для выполнения процедуры; техника выполнения процедуры; оформление результатов.

Процедуры снабжены классификационными номерами, позволяющими делать ссылки на них в программе аудиторской проверки у конкретного клиента. Классификационный номер содержит название раздела бухгалтерского учёта и три знака.

### **3. Аудит операций по расчётам с валютой и прочим счетам в банках**

#### **3.1 Цель, задачи аудита операций по расчётам с валютой и прочим счетам в банке. Основные законодательные, нормативные документы и источники информации, регулирующие объект проверки**

*Целью* аудита операций по расчётам с валютой и другим счетам в банке является проверка правильности и полноты отражения в учёте и отчётности оборотов и сальдо по счетам предприятия. Отсюда к *задачам* аудита относятся: определение круга счетов (расчётных, валютных, ссудных, бюджетных, текущих и др.), открытых предприятием в банках; проверка наличия договоров с банками на открытие расчётных и валютных счетов и уведомлений Министерства налогов Республики об их открытии; проверка соответствия сумм по выпискам банка по расчётному, валютному счёту или счетам (текущему, транзитному и пр.); проверка правильности отражения в учёте операций по покупке и продаже валюты и т.д.

К основным документам, регулирующим операции по расчётному и прочим счетам в банках, относятся следующие:

Гражданский кодекс Азербайджанской Республики (1999 г.),

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (2000 г. с последующими дополнениями и изменениями)

Национальные аудиторские стандарты Азербайджанской республики

Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учёте» (от 29.06 2004 г.).

Указ Президента Азербайджанской Республики от 07.02.2005г. «О внедрении Закона «О бухгалтерском учёте».

План счетов бухгалтерского учёта и инструкция по его применению (1995 г.).

Новый План счетов бухгалтерского учёта

Национальный бухгалтерский учётный стандарт № 1 «О представлении финансовой отчётности» для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

«Отчёт о движении денежных средств - национальный стандарт бухгалтерского учёта № 5 для коммерческих организаций (утверждённого приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

Для проведения аудиторской проверки валютного, расчётного и других счетов в банках аудитор должен использовать в качестве источников информации платёжные поручения, платёжные требования-поручения, объявления на взнос наличными, чековые книжки, реестры чеков, аккредитивы, кредитные договоры, выписки банка, первичные документы.

Основная информация по расчётному счёту содержится в банковских выписках и приложенных к ним первичных документах. Аудитор проверяет подтверждение каждой операции, отражённой в выписке, соответствующими первичными документами. Такая взаимная сверка должна сочетаться с контролем сущности проведённых операций по банковским документам. При этом аудитор может выявить:

- неправильное перечисление авансов (при отсутствии дебиторов);

- перечисление денег в качестве предоплаты по бестоварным счетам и другим сомнительным операциям;
- расчёты с прочими дебиторами и кредиторами без предварительно оформленных договоров;
- отсутствие в первичных документах штампа банка;
- неправильное отражение в учёте операций, связанных с покупкой или продажей валюты;
- неправильное отражение в учёте операций, связанных с покупкой или продажей валюты;
- другие нарушения ведения банковских операций.

Особое внимание должно быть обращено на получение наличных средств из банка, их зачисление на счёт 221(50) «Касса», а также на обратную операцию – перечисление наличных денег на расчётный счёт.

При использовании журнально-ордерной формы учёта основные регистры – журнал-ордер № 2 и ведомость по дебету счёта 221 (50) «Касса» - должны быть сверены с выписками банка, первичными документами и Главной книгой. Если учёт ведётся на компьютерах, то сверка осуществляется с соответствующими регистрами.

### **3.2 Вопросник аудитора для составления плана и программы аудиторской проверки раздела учёта. Перечень аудиторских процедур.**

Для составления плана и программ аудиторской проверки аудитор может воспользоваться следующим перечнем вопросов (см. таблицу 3.1.).

Таблица 3. 1

*Вопросы для аудиторской проверки*

№	Вопрос	Информация или документ, который следует запросить
1	Предприятие имеет один расчётный счёт	Договоры с банками, выписки банков, первичные документы
2	Предприятие имеет валютный счёт	Договор
3	Предприятие имеет один валютный счёт	Договоры, выписки банка, первичные документы
4	Предприятие получает валюту на командировочные расходы	Заявки на приобретение валюты
5	Предприятие использует аккредитивную форму расчётов	Договоры на открытие аккредитива

В процессе проверки параметры каждого счёта сверяются со сведениями о манатных счетах в банках и иных кредитных учреждениях, действующих на территории Азербайджанской Республики по состоянию на «\_» \_\_\_\_\_ 200\_г.

Перечень номеров счетов вручается всем проверяющим, участвующим в проверке. При обнаружении перечисления средств на счета или со счетов, не указанных в перечне, проверяющий должен сообщить об этом ведущему аудитору.

Для проверки правильности и полноты отражения в учёте и отчётности оборотов и сальдо по счетам предприятия в банках применяются следующие аудиторские процедуры:

- проверка наличия договоров с банками на открытие расчётных и валютных счетов и уведомлений Министерства налогов Азербайджанской Республики об их открытии;

- проверка полноты банковских выписок по расчётному и валютному счёту (счетах);
- проверка соответствия сумм по выпискам банка по расчётному, валютному счёту суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах;
- проверка правильности определения курсовых разниц по валютному счёту (счетах);
- проверка правильности отражения в учёте операций по покупке валюты;
- проверка целевого использования валюты, приобретённой на командировочные цели;
- проверка правильности отражения в учёте операций по продаже валюты;
- проверка полноты документов по аккредитивному счёту.

### 3.3 Аудит операций по валютному счёту

Для учёта операций в валюте предусмотрен счёт 223 (сч. 52 старого Плана счетов), записи операций на котором ведут в валюте платежа (доллары США, немецкие марки, англ. фунты стерлингов и т.д.) и её манатном эквиваленте по курсу Центрального банка республики, действующему на дату поступления (списания) средств.

Курсовые разницы по валютным счетам и операциям в иностранной валюте отражаются обособленно на счёте 542 «Расходы будущих периодов» (сч. 83 старого Плана счетов) или 631 «Финансовые доходы» (сч. 80 старого Плана счетов) в зависимости от принятой предприятием учётной политики.

Аудитор на основании журнала-ордера № 2 и ведомости по счёту 223 проверяет данные выписок с соответствующими датами по журналу и ведомости, а также правильность проставления корреспондирующих счетов и другие данные.

Аудитор проверяет, как зачислялась валютная выручка от реализации и других валютных операций при совершении внешнеэкономических операций.

Продажа иностранной валюты предприятия (включая обязательную продажу части валютной выручкой) отражается на счёте 611 «Доходы от прочей деятельности» (сч. 48 старого Плана счетов «Реализация прочих активов»). При этом операции отражаются на счетах следующим образом:

Д-т сч. 611 «Доходы от прочей деятельности»

К-т сч. 224 (222 «Текущий счёт в банке в национальной валюте») – балансовая стоимость проданной валюты и расходы по продаже валюты;

Д-т сч. 221 «Депозит в банке в национальной валюте»

К-т сч. 611 «Доходы от прочей деятельности» – сумма в манатах, полученная за проданную валюту.

При покупке иностранной валюты её стоимость зачисляется на дебет счёта 222 «Текущий счёт в банке в национальной валюте» в сумме, определённой путём пересчёта иностранной валюты по курсу Центробанка на момент зачисления. Сумма превышения курса покупки иностранной валюты над курсом Центробанка отражается по дебету счёта 721 «Административные расходы» (сч. 26 «Общехозяйственные расходы» старого Плана счетов) и кредиту счёта (сч. 51 «расчётный счёт» старого Плана счетов), но учитывается при налогообложении.

В процессе аудиторской проверки аудитор должен установить:

- законность открытия валютных счетов;
- соответствие сумм по выпискам банка суммам, отражённым в первичных документах;
- правильность осуществления перевода в манаты (соответствие курса перевода на определённую дату и др.);
- правильность отражения в учёте операций по продаже и покупке валюты;

- правильность отнесения расходов по оплате услуг банка по конвертации, продаже валюты и др.);
- правильность расчёта и отнесения курсовых разниц;
- правильность перечисления авансов за импортную продукцию.

### **3.4 Аудит операций по прочим счетам в банках. Аудит учёта денежных документов**

При ведении такого учёта на предприятии используется счёт эквивалентов денежных средств.

Аккредитивную форму расчётов применяют, если она предусмотрена договором. Это же относится и к чековым книжкам. Необходимо проверить правильность оформления документов по закрытию аккредитива, правильность документального оформления операций, оплаченных чеками из лимитированных чековых книжек.

При наличии у предприятия структурных подразделений (филиалов), не выделенных на самостоятельный баланс, которым открыты расчётные или текущие счета по месту нахождения, предприятия обязаны ежеквартально представлять в налоговые органы информацию обо всех открытых им счетах (валютных, ссудных, депозитных) в банках или других кредитных учреждениях, в которых открыты эти счета.

Аудитор проверяет полноту и правильность документального оформления операций по целевому финансированию, законность и правильность открытия текущих счетов структурным подразделениям, правильность составления бухгалтерских проводок.

К денежным документам, хранящимся в кассе предприятия, относятся путёвки в санатории и дома отдыха, почтовые марки, проездные билеты, собственные акции, выкупленные у акционеров, акции других предприятий и др. документы.

При аудите денежных документов проверяют правильность учёта таких документов, ведение аналитического учёта (по видам документов). Аудитор проверяет правильность составления бухгалтерских проводок, а также соответствие движения средств по денежным документам записям в журнале-ордере № 3 и Главной книге.

### **3.5 Сущность типичных ошибок, имеющих место в аудите учёта безналичных денежных средств**

Типичными ошибками, имеющими место при ведении операций по расчётному и прочим счетам в банках, являются следующее.

1. *Отсутствие выписок банка, подчистки и исправления в выписках банка.* Полнота банковских выписок устанавливается по их постраничной нумерации и переносу остатка средств на счёте. Остаток средств на конец периода в предыдущей выписке банка по счёту должен совпадать с остатком средств на начало периода в следующей выписке.

2. *Оправдательные документы к выпискам банка представлены не полностью.* Каждая сумма, указанная в выписке банка, должна быть подтверждена оправдательным документом: платёжным поручением, платёжным требованием-Опоручением и др. Суммы по выпискам банка должны полностью соответствовать суммам, указанным в приложенных к ним первичных документах.

3. *На документах отсутствует штамп банка о принятии документов для обработки.* На первичных оправдательных документах, приложенных к выпискам банка, должны присутствовать штамп банка и подпись операциониста банка.

4. *Расходы, производимые в безналичном порядке, списываются непосредственно на счета затрат, минуя счета расчётов.* В ходе проверки при выполнении аудиторских процедур проверки оборотов и сальдо по счетам аудиторы

устанавливают соответствие записей, указанных в выписках банка, записям в журнале-ордере и ведомости формы № 2 по счетам 223, 224 (при журнально-ордерной форме счетоводства). Особое внимание обращают на операции по счетам в банке, которые отражаются непосредственно на счетах издержек производства и обращения (202 – 206 ), минуя счета расчётов. Расходы организации должны быть начислены в корреспонденции между счетами учёта имущества или издержек производства и обращения и счетами расчётов с поставщиками (прочими дебиторами и кредиторами). Кроме того, начисление задолженности перед поставщиками – это один из основных методов внутреннего контроля.

5. *Нарушение порядка покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Республики.* Для выявления нарушений порядка покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке аудитор должен опираться на Указание Центрального банка о порядке совершения юридическими лицами-резидентами операций покупки и обратной продажи иностранной валюты на внутреннем рынке Азербайджанской Республики.

6. *Нарушение порядка аккредитивной формы расчётов.* Официальная регистрация аккредитивов и срок их действия устанавливаются Центральным банком Азербайджанской Республики.

### **Выводы:**

1. Целью аудита операций по расчётам с валютой и другим счетам в банке является проверка правильности и полноты отражения в учёте и отчётности оборотов и сальдо по счетам предприятия.

2. Основная информация по расчётному счёту содержится в банковских выписках и приложенных к ним первичных документах. Аудитор проверяет подтверждение каждой операции, отражён-

ной в выписке, соответствующими первичными документами. Такая взаимная сверка должна сочетаться с контролем сущности проведённых операций по банковским документам.

3. В процессе проверки параметры каждого счёта сверяются со сведениями о манатных счетах в банках и иных кредитных учреждениях, действующих на территории Азербайджанской Республики по состоянию на конкретную дату.

4. При покупке иностранной валюты её стоимость зачисляется на дебет счёта 222 «Текущий счёт в банке в национальной валюте» в сумме, определённой путём пересчета иностранной валюты по курсу Центробанка на момент зачисления. Сумма превышения курса покупки иностранной валюты над курсом Центробанка отражается по дебету счёта 721 «Административные расходы» (сч. 26 «Общехозяйственные расходы» старого Плана счетов) и кредиту счёта (сч. 51 «Расчётный счёт» старого Плана счетов), но учитывается при налогообложении.

5. При наличии у предприятия структурных подразделений (филиалов), не выделенных на самостоятельный баланс, которым открыты расчётные или текущие счета по месту нахождения, предприятия обязаны ежеквартально представлять в налоговые органы информацию обо всех открытых им счетах (валютных, ссудных, депозитных) в банках или других кредитных учреждениях, в которых открыты эти счета.

6. Аудитор проверяет полноту и правильность документального оформления операций по целевому финансированию, законность и правильность открытия текущих счетов структурным подразделениям, правильность составления бухгалтерских проводок.

## 4. Аудит учёта основных средств

### 4.1 Цель, задачи аудита, законодательные и нормативные акты и источники информации, используемые при аудите учёта основных средств

*Целью* аудита учёта основных средств является установление соответствия применяемой предприятием методики учёта основных средств требованиям нормативных актов, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов, а также требованиям соответствующих стандартов и положений, устанавливающим правила их учёта, правильности и полноты отражения в учёте и отчётности их наличия, движения и амортизации. Отсюда к *задачам* аудита учёта основных средств относится:

- проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приёмки-передачи основных средств;
- оценка организации синтетического и аналитического учёта в бухгалтерии предприятия и по материально-ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств;
- проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал основных средств;
- проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал основных средств и их фактического выбытия;
- проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по основным средствам в целях ведения бухгалтерского учёта и налогообложения;
- проверка отражения в отчётности всех операций по учёту основных средств и т.д.



Аудиторы при аудите учёта основных средств организации обязаны руководствоваться следующими основными документами:

Гражданский кодекс Азербайджанской Республики (1999 г.),

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (2000 г. с последующими дополнениями и изменениями)

Закон Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе» (1994 г. с последующими изменениями и дополнениями в 1996, 2001, 2002 г.г.)

Национальные аудиторские стандарты Азербайджанской республики

Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учёте» (от 29.06 2004 г.).

Указ Президента Азербайджанской Республики от 07.02.2005г. «О внедрении Закона «О бухгалтерском учёте».

План счетов бухгалтерского учёта и инструкция по его применению (1995 г.)

Новый План счетов бухгалтерского учёта

Национальный бухгалтерский стандарт №11 для коммерческих организаций «Об учётной политике, изменениях в учётных ценах и ошибках» (Утв. Приказом I- 73/1 Мин.финансов Азербайджанской Республики от 23.07.2007 г.)

Статистическая отчётность по форме № 11 - ОФ «Отчёт о наличии и движении основных фондов и других нефинансовых активов».

Национальный бухгалтерский учётный стандарт № 1 «О представлении финансовой отчётности» для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

Источники информации, используемой при аудите основных средств, зависят от принятой предприятием

учётной политики. Это выражается в выборе методов начисления амортизационных отчислений, ввода основных средств в эксплуатацию и др. Основными источниками информации, необходимыми для аудиторской проверки, служат: акт (накладная) приёмки-передачи основных средств, акт приёмки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов; акт на списание основных средств; инвентарная карточка учёта основных средств; акт о приёмке оборудования; журналы-ордера №№13, 10 и 10/1 – для ведения синтетического учёта движения основных средств и их износа, а при использовании компьютерных информационных технологий – машинограммы дебетовых и кредитовых оборотов по счётам 111 (01), 112 (02); Главная книга; Бухгалтерский баланс, Отчёт о прибылях и убытках, другие документы, справки, расчёты.

#### **4.2 Содержание общего плана и программы аудита учёта основных средств**

В соответствии с задачами аудита основных средств выделяют следующие *направления аудиторской проверки*:

- 1) аудит наличия и сохранности основных средств;
- 2) аудит движения основных средств
- 3) аудит правильности начисления амортизации;
- 4) проверка правильности налогообложения по основным средствам.

Аудиторская проверка учёта основных средств проводится на основании общего плана и программы аудита основных средств.

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

Содержание общего плана и программы аудита приведены в таблице 4.1.

Таблица 4.1

*Общий план аудита основных средств*

№	Перечень аудиторских процедур	Рабочие документы аудитора
1.	<i>Аудит наличия и сохранности основных средств</i>	
1.1	Проверка создания комиссии по приёмке основных средств	Приказы, распоряжения
1.2	Проверка оформления договоров купли-продажи основных средств	Договоры, соглашения
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Протоколы, соглашения, приказы
1.4	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приёмки-передачи основных средств	Акты приёмки-передачи, инвентарные карточки, журналы регистрации
1.5	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости после достройки и дооборудования объектов, их реконструкции или частичной ликвидации	Проектно-сметная документация, приказы, акты инвентаризации
1.6	Оценка организации синтетического и аналитического учёта в бухгалтерии предприятия и по материально-ответственным лицам в местах эксплуатации основных средств	Первичные документы, учётные регистры, учётная политика
1.7	Проверка и оценка действующего на предприятии порядка учёта затрат на ремонт основных средств	Учётная политика, приказы, сметы, отчёты
1.8	Проверка результатов произведённой переоценки основных средств	Приказы, акты, инвентаризационные документы, учётные регистры
1.9	Проверка результатов последней инвентаризации основных средств	Инвентаризационные документы, первичные

		документы, учётные регистры
1.10	Ознакомление с порядком ведения картотеки основных средств и инвентарных списков по конкретным материально-ответственным лицам бухгалтерией предприятия	Картотека, инвентаризационные документы, приказы, договоры о материальной ответственности
1.11	Проверка обеспеченности бухгалтерии предприятия действующими нормативными документами	Приказы, распоряжения
1.12	Проверка отражения в отчётности наличия основных средств	Формы отчётности
2.	<i>Аудит движения основных средств</i>	
2.1	Проверка правильности отражения в бухгалтерском учёте взносов в уставный капитал	Приказы, акты приёмки, регистры бухгалтерского учёта
2.2	Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал основных средств	Методики оценки, протоколы собраний учредителей
2.3	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал основных средств	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учёта, баланс
2.4	Проверка фактического выбытия основных средств в результате расчётов с учредителями	Протоколы, приказы, регистры бухгалтерского учёта, акты, баланс
2.5	Проверка отражения в отчётности движения основных средств	Формы отчётности
3	<i>Аудит правильности начисления амортизации</i>	
3.1	Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по основным средствам в целях ведения бухгалтерского учёта и налогообложения	Справки, регистры бухгалтерского учёта, баланс
3.2	Проверка объектов основных средств, по которым не начисляется амортизация	Справки, расчёты, регистры бухгалтерского учёта, документы

3.3	Проверка объектов основных средств, по которым начисляется ускоренная амортизация	Расчёты, справки, регистры бухгалтерского учёта, сметы
3.4	Проверка документов по начисленной амортизации основных средств, которые вносятся в качестве вклада в уставный капитал	Решение совета директоров, решение годового собрания акционеров
3.5	Проверка срока, с которого начинается и с которого заканчивается начисление амортизации основных средств	Протоколы, справки, расчёты, акты, регистры бухгалтерского учёта, баланс, данные о движении денежных средств
3.6	Проверка отражения в отчётности начисленной амортизации основных средств	Формы отчётности
4	<i>Проверка правильности налогообложения по основным средствам</i>	
4.1	Проверка правильности расчётов по НДС	Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, баланс, справки, расчёт
4.2	Проверка правильности расчётов по налогу на прибыль	Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, Отчёт о прибылях и убытках, справки, расчёты
4.3	Проверка правильности расчётов по налогу на доходы физических лиц	Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, справки, расчёты, сведения
4.4	Проверка правильности расчётов по налогу на имущество юридических лиц	Справки, расчёты, сведения
4.5	Проверка правильности расчётов по иным обязательным платежам	Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, справки, расчёты, сведения
4.6	Проверка отражения в отчётности всех операций по учёту основных средств	Формы отчётности

### 4.3 Основные направления аудита учёта основных средств

Основные направления аудита учёта основных средств должны обеспечить:

- контроль за наличием и сохранностью основных средств;
- правильность отнесения предметов к основным средствам;
- проверку организации аналитического учёта основных средств
- правильность оценки и переоценки основных средств в учёте
- правильность оформления и отражения в учёте операций по поступлению и выбытию основных средств;
- правильность начисления и отражения в учёте амортизации и ремонта основных средств;
- правильность отражения данных о наличии и движении основных средств в бухгалтерском учёте и отчётности.

Прежде всего необходимо проверить, как ведётся аналитический учёт основных средств. Такой учёт организуется по отдельным объектам, каждому из которых присваивается инвентарный номер на весь период его эксплуатации. Аудитор должен проверить, как ведутся инвентарные карточки или книги, а также правильность присвоения шифра амортизационных отчислений и наличие всех справочных данных.

Следует проверить, нет ли объектов основных средств, по которым не ведутся инвентарные карточки. При использовании компьютеров вместо инвентарных карточек

или книг может вестись картотека (магнитотека) основных средств, что значительно удобнее и позволяет сократить трудоёмкость аналитического учёта. Однако для визуального контроля такая картотека должна быть распечатана и представлена в виде описи проверяющему.

Проверка правильности ведения аналитического учёта может быть сплошной или выборочной.

Важным моментом в организации аналитического учёта является качественное и своевременное проведение их инвентаризации. Аудитор проверяет, как была проведена последняя инвентаризация, какие были выявлены ошибки и как они исправлены. Если инвентаризация не проводилась более 2-3 лет, то аудитор может потребовать её проведения. Это позволит более качественно провести последующую проверку и уменьшить аудиторский риск.

Синтетический учёт движения основных средств и их износа ведётся в журналах-ордерах №13, 10 и 10/1, а при использовании компьютеров – в машинограммах дебетовых и кредитовых оборотов по счетам учёта основных средств и их амортизации – 111, 112 и др. (01, 02 и др.). необходимо по этим регистрам сверить данные с Главной книгой, бух. балансом и приложением к нему.

Важной задачей контроля по учёту основных средств является проверка правильности начисления износа. Важно установить правильность отнесения основных средств к соответствующей группе амортизационных отчислений.

Для проверки правильности отнесения амортизации по счетам затрат или других источников следует установить, к какому виду относятся основные средства: производственного или непроизводственного назначения. Износ по основным средствам производственного назначения относят на издержки обращения – счета общепроизводственных и управленческих расходов – 202, 721 и др. (счета 20, 25, 26 и др. старого Плана счетов), а по основным средствам

непроизводственного назначения – на счета 343 «Нераспределённая прибыль прошлых лет», 344 «Объявленные дивиденды» (81. 88 и др. старого Плана счетов).

Решения о применении того или иного метода амортизации должны быть отражены в учётной политике и доведены до соответствующих налоговых органов. В соответствии с Национальными бухгалтерскими стандартами № 7 для коммерческих организаций «Земля, недвижимость, оборудование» и МСФО № 16 предприятиям разрешено использовать один из следующих методов амортизации основных средств:

- 1) метод равномерного списания (прямолинейный метод);
- 2) метод уменьшаемой остаточной стоимости
- 3) метод единицы продукции
- 4) метод суммы лет.

Проверка правильности переоценки основных средств – результаты переоценки основных фондов должны быть отражены на счетах 111 «Основные средства», 112 «Износ основных средств», сч. 331 «Резервы по переоценке» или сч.343 «Нераспределённая прибыль прошлых лет» (сч.88) (для основных средств непроизводственного назначения). Основные контировки (проводки) такие:

Дебет 111, кредит 334 – суммы переоценки основных средств

Дебет 331 кредит 112 – суммы увеличения износа основных средств.

Суммы, отнесённые в кредит сч. 331 «Резервы по переоценке», как правило, не списываются.

Проверка учёта капитальных вложений включает рассмотрения ведения аналитического учёта по счёту 113 «Незавершённые капитальные вложения» (08). Необходимо проверить, ведутся ли субсчета по счёту 113 и соответствуют ли они плану счетов, куда относятся затраты по

капитальному строительству, как оформлялся ввод в эксплуатацию основных средств и т.д.

При проверке операций по реализации и выбытию основных средств надо выяснить, проводились ли эти операции по счёту 611 «Доходы от прочей деятельности» (сч. 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» старого Плана счетов).

Большое значение имеет также проверка правильности учёта отнесения затрат на ремонт основных средств.

#### 4.4 Перечень аудиторских процедур

Для обоснованного выражения своего мнения о правильности ведения бухгалтерского учёта и достоверности бухгалтерской отчётности аудитор должен получить достаточные для того аудиторские доказательства. Собирая их, аудитор может применить несколько аудиторских процедур в соответствии с национальным аудиторским стандартом аудита (ASIÜS 034/046-18.12.1997) «Аудиторские доказательства». Так, при проверке учёта основных средств и нематериальных активов используются следующие способы получения доказательств:

*контрольная проверка арифметических расчётов аудируемого объекта (пересчёт)* - проверка арифметических расчётов используется для подтверждения достоверности расчётов сумм начисленной амортизации по основным средствам, налоговых расчётов, показателей отчётности и т.д.

*инспектирование* - представляет собой проверку записей и документов при проверке учёта и отражения операций по расчётам по основным средствам.

*наблюдение* - представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами по учёту операций с основными средствами.

*подтверждение* - применяется для установления фактической передачи и приёма вкладов основных средств в совместную деятельность, уставные капиталы других организаций и т.п.

*аналитические процедуры* - используются при сопоставлении наличия основных средств в различные периоды, данных отчёта об их движении, оценке соотношений между разными статьями и формами отчётности и т.д.

Кроме того, аудитор должен присутствовать (или провести самостоятельно при необходимости) при проведении инвентаризации основных средств.

#### 4.5 Сущность типичных ошибок, имеющих место в аудите учёта основных средств

Примерный перечень типичных ошибок следующий:

- В учётной политике предприятия указано, что аналитический учёт основных средств должен вестись в инвентарных карточках (ф. ОС-6). Однако на предприятии этого не делают, считая ведение таких карточек излишним, ссылаясь на имеющиеся в бухгалтерии копии инвентарных списков, а на тех предприятиях, где названные карточки все-таки ведут, не всегда соблюдают требование полноты занесения реквизитов.
- Материальная ответственность организуется лишь в отношении собственных основных средств, учитываемых на счёте 01 «основные средства»
- Несоответствие информации о наличии основных средств по данным Главной книги информации об их остатках по данным инвентарных карточек нередко влечёт за собой неправильное начисление амортизации.
- Оприходование основных средств не по цене их приобретения

- При покупке основных средств у физических лиц не всегда удерживается налог на доходы физических лиц
- При передаче основных средств в качестве вклада в уставный капитал другого предприятия сумма превышения их договорной стоимости над балансовой нередко включается в состав доходов будущих периодов
- При безвозмездной передаче основных средств выявленный убыток не всегда списывается на уменьшение добавочного капитала
- Начисление амортизации основных средств производится один раз в квартал
- Предприятие продолжает начислять амортизацию по объектам с истекшим сроком нормативной эксплуатации.
- Неправомерное ускоренное начисление амортизации основных средств
- Списание 50% балансовой стоимости в первый месяц или в первый квартал после ввода в эксплуатацию основных средств, а не равномерно в течение года.

#### ***Выводы:***

1. Целью аудита учёта основных средств является установление соответствия применяемой предприятием методики учёта основных средств требованиям нормативных актов, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов, а также требованиям соответствующих стандартов и положением, устанавливающим правила их учёта, правильности и полноты отражения в учёте и отчётности их наличия, движения и амортизации.

2. В соответствии с задачами аудита основных средств выделяют следующие направления аудиторской проверки: аудит наличия и сохранности основных средств; аудит движения основных средств; аудит правильности начисления амортизации;

проверка правильности налогообложения по основным средствам.

Аудиторская проверка учёта основных средств проводится на основании общего плана и программы аудита основных средств.

3. Важным моментом в организации аналитического учёта является качественное и своевременное проведение их инвентаризации. Аудитор проверяет, как была проведена последняя инвентаризация, какие были выявлены ошибки и как они исправлены. Если инвентаризация не проводилась более 2-3 лет, то аудитор может потребовать её проведения. Это позволит более качественно провести последующую проверку и уменьшить аудиторский риск.

4. Важной задачей контроля по учёту основных средств является проверка правильности начисления износа. Важно установить правильность отнесения основных средств к соответствующей группе амортизационных отчислений. Решения о применении того или иного метода амортизации должны быть отражены в учётной политике и доведены до соответствующих налоговых органов.

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

## **5. Аудит учёта нематериальных активов**

### **5.1 Цель, задачи аудита учёта нематериальных активов и источники информации, используемые аудитором в процессе аудита**

*Целью* аудита нематериальных активов является установление соответствия применяемой предприятием методики учёта нематериальных активов требованиям нормативных актов, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов, а также требованиям соответствующих стандартов и положением, устанавливающим правила их учёта. Поэтому основными задачами, которые стоят перед аудитором, являются следующие:

- документальное оформление факта наличия объектов нематериальных активов и правильное отражение их первоначальной балансовой стоимости

- организацию синтетического и аналитического учёта нематериальных активов: ведомость учёта нематериальных активов № 17 по дебету и кредиту счёта 101 «Нематериальные активы» (04); журнал-ордер № 10 по кредиту счёта 102 (05) «Амортизация нематериальных активов»; журнал-ордер № 13 по кредиту счёта 101 «Нематериальные активы» (04); расчёт износа нематериальных активов (при журнально-ордерной форме учёта).

- правильность ежемесячного погашения стоимости начисленного износа по объектам, учитываемым в составе нематериальных активов (счёт 102).

- правильность списания объектов нематериальных активов с баланса предприятия

-соответствие данных синтетического и аналитического учёта нематериальных активов и их износа записям в Главной книге и в балансе.

Аудиторы при аудите учёта нематериальных активов организации обязаны руководствоваться следующими основными документами:

Гражданский кодекс Азербайджанской Республики (1999 г.),

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (2000 г. с последующими дополнениями и изменениями)

Закон Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе» (1994 г. с последующими изменениями и дополнениями в 1996, 2001, 2002 г.г.)

Национальные аудиторские стандарты Азербайджанской республики

Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учёте» (от 29.06 2004 г.).

План счетов бухгалтерского учёта и инструкция по его применению (1995 г.)

Новый План счетов бухгалтерского учёта

Национальный бухгалтерский стандарт №11 для коммерческих организаций «Об учётной политике, изменениях в учётных ценах и ошибках» (Утв. Приказом I- 73/1 Мин. финансов Азербайджанской Республики от 23.07.2007 г.)

Национальный бухгалтерский учётный стандарт № 1 «О представлении финансовой отчётности» для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

Статистическая отчётность по форме № 11 - ОФ «Отчёт о наличии и движении основных фондов и других нефинансовых активов».

Источники информации, используемые аудитором в процессе аудита: карточки учёта нематериальных активов, акты (накладные) приёмки нематериальных активов,

акт на списание нематериальных активов, ведомость учёта нематериальных активов № 17 по дебету и кредиту счёта 101 «Нематериальные активы» (04), журнал-ордер № 10 по кредиту счёта 102 (05) «Амортизация нематериальных активов»; журнал-ордер № 13 по кредиту счёта 101 «Нематериальные активы»; расчёт износа нематериальных активов (при журнально-ордерной форме учёта); Главная книга; регистры синтетического и аналитического учёта, бухгалтерская отчётность (Бухгалтерский баланс, Отчёт о прибылях и убытках), другие документы, справки, расчёты и т.д.

## 5.2 План и программа аудиторской проверки учёта нематериальных активов

Аудиторская проверка учёта нематериальных активов планируется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита экономического субъекта.

Общий план проверки учёта нематериальных активов должен учитывать направления аудита, названные выше.

Содержание программы аудита приведено в таблице 5.1.

Таблица 5.1

№ п/п	Перечень аудиторских процедур (мероприятий)	Рабочие документы аудитора
1	<i>Проверка операций учёта поступления и создания нематериальных активов</i>	
1.1	Проверка создания комиссии по приёмке нематериальных активов	Приказы
1.2	Проверка оформления договора купли-продажи нематериальных активов	Договоры, приказы
1.3	Проверка оформления протоколов договорной цены	Приказы, протоколы, соглашения

1.4	Проверка правильности отражения первоначальной стоимости в актах приёмки-передачи нематериальных активов	Акты приёмки-передачи, накладные приказы
1.5	Проверка правильности оценки вносимых в уставный капитал нематериальных активов	Методики оценки, протоколы собраний учредителей
1.6	Проверка фактического поступления в качестве вкладов учредителей в уставный капитал нематериальных активов	Приказы, акты, счета, регистры бухгалтерского учёта, баланс
1.7	Проверка организации синтетического и аналитического учёта в бухгалтерии предприятия и по материально-ответственным лицам и местах эксплуатации	Методики оценки, маршрутные листы, штатное расписание, договоры о материальной ответственности
1.8	Проверка отражения в отчётности поступления и создания нематериальных активов	Формы отчётности
2	<i>Проверка учёта амортизации нематериальных активов</i>	
2.1	Проверка правильности ежемесячного начисления амортизации по нематериальным активам	Приказы, регистры, расчёты, справки
2.2	Проверка отражения в отчётности начисленной амортизации по нематериальным активам	Формы отчётности
3	<i>Проверка учёта выбытия нематериальных активов</i>	
3.1	Проверка фактического выбытия нематериальных	Приказы, протоколы, акты, регистры бухгалтерского учёта, ба-



	активов в результате расчётов с учредителями	ланс
3.2	Проверка отражения в отчётности выбытия нематериальных активов	Формы отчётности
4	<i>Проверка правильности налогообложения по нематериальным активам</i>	
4.1	Проверка правильности расчётов по НДС	Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, баланс, справки, расчёт
4.2	Проверка правильности расчётов по налогу на прибыль	Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, Отчёт о прибылях и убытках, справки, расчёты
4.3	Проверка правильности расчётов по налогу на доходы физических лиц	Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, справки, расчёты, сведения
4.4	Проверка правильности расчётов по налогу на имущество юридических лиц	Закон «О налоге на имущество предприятий», справки, расчёты, сведения
4.5	Проверка правильности расчётов по иным обязательным платежам	Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики, справки, расчёты, сведения
4.6	Проверка отражения в отчётности всех операций по учёту нематериальных активов	Формы отчётности

### 5.3 Направления аудита учёта нематериальных активов

Основными направлениями аудита нематериальных активов являются следующие:

- Проверка операций учёта поступления и создания нематериальных активов
- Проверка учёта амортизации нематериальных активов
- Проверка учёта выбытия нематериальных активов
- Проверка правильности налогообложения по нематериальным активам.

В ходе аудиторской проверки операций учёта поступления и создания нематериальных активов следует рассмотреть, как они поступают на предприятие: в качестве вложений в уставный капитал; в результате приобретения или создания; погашения дебиторской задолженности; безвозмездной передачи и т.д.

Нематериальные активы, поступившие на предприятие в качестве вложений в уставный капитал инвесторов, отражаются записью: Д-т сч. 101 «Нематериальные активы» и К-т сч. 302 «Непокрытая часть номинального (уставного) капитала» (сч. 75 «Расчёты с учредителями» старого Плана счетов) в том случае, если на величину заявленного уставного капитала предприятия была сделана запись: Д-т сч. 302 и К-т сч. 301 (85) «Уставный капитал».

Если имущество инвесторами вносится сразу и полностью, то счёт 101 может дебетоваться в непосредственной корреспонденции с кредитом счёта 301 (85) «Уставный капитал». Нематериальные активы приходятся в этом случае в оценке по договорённости сторон.

Другим вариантом поступления нематериальных активов на предприятия является их приобретение за плату и создание. В настоящее время приобретение и создание

нематериальных активов осуществляется в результате долгосрочных инвестиций.

Стоимость приобретённых нематериальных активов, согласно оплаченным или принятым к оплате счетам, оприходуется, что отражается записью: Д-т сч. 113 «Незавершённые капитальные вложения» (08), К-т сч. «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д.

Ещё один вариант поступления нематериальных активов на предприятие в результате безвозмездного получения от юридических и физических лиц. Эти операции отражаются по Д-ту 101 «Нематериальные активы» (04) и К-ту сч. 331 «Резервы по переоценке» (сч.87 «Добавочный капитал» старого Плана счетов. Операции по безвозмездному получению требуют тщательной проверки. Необходим встречный контроль с тем, чтобы установить, не нарушены ли здесь права добровольных инвесторов.

*Цель аудита учёта амортизации* нематериальных активов заключается в том, чтобы в ходе аудиторской проверки провести контроль начисления амортизации нематериальных активов.

Нематериальные активы отражаются в учёте в сумме затрат на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях и переносят равномерно свою первоначальную стоимость на издержки производства или обращения по нормам, определяемым на предприятии исходя из срока их полезного использования.

Так как величина амортизационных отчислений по нематериальным активам включается в себестоимость, то в итоге это влияет на финансовый результат – балансовую прибыль. Поэтому любое отступление от установленных правил начисления амортизации нематериальных активов

ведёт к искажению прибыли как базы для налогообложения.

Начисление амортизации по нематериальным активам отражается в бухгалтерском учёте по дебету счетов учёта затрат на производство 202 «Производственные затраты», 721 «Административные расходы» (сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» старого Плана счетов или издержек обращения) и кредиту счёта 102 (05) «Амортизация нематериальных активов».

Аудитору необходимо убедиться в том, что: а) для каждого объекта нематериальных активов на предприятии установлены нормы амортизационных отчислений и срок их полезного использования; б) амортизация начисляется ежемесячно.

Для обобщения информации о процессе реализации и прочего выбытия нематериальных активов, а также для выявления финансового результата предназначен счёт сч. 611 «Доходы от прочей деятельности» (сч.48 «Реализация прочих активов» старого Плана счетов). По дебету этого счёта отражается балансовая стоимость выбывающих нематериальных активов, а также понесённые в связи с этим расходы. Дебетовое (убыток) или кредитовое (доход) сальдо по этому счёту в текущем отчётном периоде списывается на счета финансовых доходов (счёт 80 «Прибыли и убытки» старого Плана счетов).

При безвозмездной передаче нематериальных активов выявленный на сч. 611 финансовый результат списывается предприятием в дебет счёта 334 «Резерв по уставу» (сч. 87 «Добавочный капитал» старого Плана счетов), а при его недостаточности – в дебет счёта 343 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» (88).

Проводя проверку перечисленных операций, надо убедиться, что соблюдены следующие условия:

-независимо от характера выбытия нематериальных активов все они получили отражение на сч. 611 «Доходы от прочей деятельности» (субсчёт 6111 «Доходы от продажи земли, оборудования и прочих неденежных активов».

-выявленный на счёте 611 финансовый результат от выбытия нематериальных активов предприятия списан правильно, так как в зависимости от характера выбытия финансовый результат относится на различные счета.

-полностью соблюдены требования действующего законодательства по налогообложению в части НДС, налога на прибыль и т.д.

В операциях с нематериальных активов взимаются следующие основные налоги: НДС, налог на прибыль.

Исчисление НДС определяется следующими обстоятельствами:

-условиями поступления и выбытия нематериальных активов

-назначением конкретных объектов нематериальных активов

Для осуществления расчётов по НДС необходимо учитывать: должен ли покупатель нематериальных активов оплачивать поставщику (продавцу) НДС и куда следует отнести НДС, уплаченный при приобретении нематериальных активов.

#### **5.4 Перечень аудиторских процедур и типичные ошибки**

Для обоснованного выражения своего мнения о правильности ведения бухгалтерского учёта и достоверности отчётности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства. Собирая их, аудитор мо-

жет применить несколько аудиторских процедур в соответствии с национальным аудиторским стандартом аудита (ASİÜS 034/046-18.12.1997) «Аудиторские доказательства». Так, при проверке учёта основных средств и нематериальных активов используются следующие способы получения доказательств:

*контрольная проверка арифметических расчётов аудируемого объекта (пересчёт)* - проверка арифметических расчётов используется для подтверждения достоверности расчётов сумм начисленной амортизации по на, налоговых расчётов, показателей отчётности и т.д.

*инспектирование* - представляет собой проверку записей и документов при проверке учёта и отражения операций по расчётам по нематериальным активам;

*наблюдение* - представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами по учёту операций с нематериальными активами.

*подтверждение* - применяется для установления фактической передачи и приёма вкладов нематериальных активов в совместную деятельность, уставные капиталы других организаций и т.п.

*аналитические процедуры* - используются при сопоставлении наличия нематериальных активов в различные периоды, данных отчёта об их движении, оценке соотношений между разными статьями и формами отчётности и т.д.

Кроме того, аудитор должен присутствовать (или провести самостоятельно при необходимости) при проведении инвентаризации нематериальных активов.

Примерный перечень типичных *ошибок* следующий:

- оприходование нематериальных активов не по цене их приобретения

-неправильное определение срока эксплуатации нематериальных активов

- неправильное отнесение затрат на счёт 101 «Нематериальные активы»
- отсутствие документов, подтверждающих отнесение объектов учёта к нематериальным активам
- неправомерное увеличение стоимости нематериальных активов за счёт текущих затрат
- простое хищение средств (основной тип мошенничества).

### ***Выводы:***

1. Целью аудита нематериальных активов является установление соответствия применяемой предприятием методики учёта нематериальных активов требованиям нормативных актов, регулирующих формирование себестоимости продукции (работ, услуг) и финансовых результатов, а также требованиям соответствующих стандартов и положениям, устанавливающим правила их учёта.

2. При проверке операций по приобретению и движению нематериальных активов аудитор проверяет правильность и обоснованность принятия к бухгалтерскому учёту активов в качестве нематериальных.

3. Основными направлениями аудита нематериальных активов являются следующие: проверка операций учёта поступления и создания нематериальных активов; проверка учёта амортизации нематериальных активов; проверка учёта выбытия нематериальных активов; проверка правильности налогообложения по нематериальным активам.

4. Аудиторская проверка учёта нематериальных активов планируется на основе сводного общего плана и сводной программы аудита экономического субъекта.

Общий план проверки учёта нематериальных активов должен учитывать направления аудита, названные выше.

5. Нематериальные активы отражаются в учёте в сумме затрат на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланирован-

ных целях и переносят равномерно свою первоначальную стоимость на издержки производства или обращения по нормам, определяемым на предприятии исходя из срока их полезного использования.

6. Так как величина амортизационных отчислений по нематериальным активам включается в себестоимость, то в итоге это влияет на финансовый результат – балансовую прибыль. Поэтому любое отступление от установленных правил начисления амортизации нематериальных активов ведёт к искажению прибыли как базы для налогообложения.

## **6. Аудит учёта и сохранности материально-производственных запасов**

### **6.1 Цель и задачи аудита учёта и сохранности материально-производственных запасов. Основные источники информации для аудиторской проверки**

*Цель* аудиторской проверки учёта производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных ценностей, в установлении правильности оформления операций по производственным запасам в соответствии с действующими нормативными актами. Поэтому основными задачами, стоящими перед аудитором, являются:

-проверка ведения учёта на синтетических счетах 201 (10) (в том числе и по субсчетам - по группам материальных ценностей), 131 «Биологические активы», 208 «Корректировки по уменьшению стоимости запасов», сч. 241 «НДС» (счета 11, 14 и 19 старого Плана счетов);

-проверка выполнения предприятием положений учётной политики в части:

- учёта материальных ценностей
- метода списания материальных ценностей на затраты производства
- метода учёта движения материальных ценностей на складах предприятия
- списания НДС

К документам, регулирующим учёт материально-производственных запасов, относятся следующие:

Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учёте» (от 29.06 2004 г.).

Указ Президента Азербайджанской Республики от 07.02.2005г. «О внедрении Закона «О бухгалтерском учёте».

План счетов бухгалтерского учёта и инструкция по его применению (1995 г.)

Новый План счетов бухгалтерского учёта

Национальный бухгалтерский стандарт №11 для коммерческих организаций «Об учётной политике, изменениях в учётных ценах и ошибках» (Утв. Приказом I- 73/1 Мин.финансов Азербайджанской Республики от 23.07.2007 г.)

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (2000 г. с последующими дополнениями и изменениями)

Закон Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе» (1994 г. с последующими изменениями и дополнениями в 1996, 2001, 2002 г.г.)

Национальные аудиторские стандарты Азербайджанской республики

Основными источниками информации являются первичные документы по учёту производственных запасов - доверенности, приходные ордера, акты о приёмке материалов, лимитно-заборные карты, требования-накладные, накладные на отпуск материалов на сторону, карточка учёта материалов, акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений и др.), аналитические и синтетические регистры.

Производственные запасы учитываются на счётах раздела «Краткосрочные активы», подраздела «Запасы» нового Плана счетов, где главным является счёт 201 «Сырьё и материалы» (сч. 10 «Материалы» старого Плана счетов). Общие данные по учёту материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям раздела 2 «Оборотные активы» актива баланса и по таким бухгалтерским регистрам как Главная книга, журналы-ордера №№ 6,

10, 10/1, соответствующие машинограмм, полученные на персональных компьютерах.

## 6.2 Направления и программа аудита материально-производственных запасов

Основными направлениями планируемых работ по аудиту материалов являются следующие:

- аудит операций по поступлению материальных ценностей
- аудит аналитического учёта движения ценностей на складах предприятия
- аудит учёта использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений
- аудит сводного учёта материальных ценностей
- проведение анализа использования материальных ценностей

В соответствии с этим содержание программы аудиторской проверки учёта материальных ценностей следующее (см. табл.6.1).

Таблица 6.1

№	Наименование аудиторских процедур	Рабочие документы аудитора
1.	<i>Аудит операций по поступлению материальных ценностей</i>	
1.1	Аудит учёта операций по приобретению материальных ценностей	Ведомости по учёту поступления
1.2	Аудит учёта операций по поступлению-передаче материальных ценностей в порядке обмена (бартер)	Ведомости по учёту поступления
1.3	Аудит учёта прочих операций по поступлению материальных	Ведомости по учёту поступления

	ных ценностей (безвозмездно при взносе вклада в уставный капитал и др.)	
2	<i>Аудит аналитического учёта движения материальных ценностей на складах предприятия</i>	
2.1	Изучение организации хранения материальных ценностей (наличие весоизмерительных приборов, стеллажей и тары, состояние картотеки складских карточек)	Инструкция о приёмке материалов, техпаспорта по весоизмерительным приборам, книги санитарного состояния складов
2.2	Изучение организации пропускной системы при ввозе и вывозе материальных ценностей с предприятия	Книги регистрации пропусков, сообщения работников охраны, кладовщиков
2.3	Проверка полноты оприходования ценностей и правильность их оценки	Таблицы сверки внутренних документов с документами поставщиков
2.4	Установление соответствия данных складского учёта данным бухгалтерского учёта по складам, субсчетам и номенклатурным номерам материалов	Оборотные ведомости, карточки складского учёта
2.5	Проверка полноты и качества инвентаризации производственных запасов	Приказ о проведении инвентаризации, приказ об учётной политике, таблицы по данным инвентаризационных ведомостей
3	<i>Аудит учёта использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений</i>	
3.1	Проверка операций по отпуску материальных ценностей в производство и на сторону на основе расходных документов	Расходные документы по учёту материалов, счета-фактуры

3.2	Проверка обоснованности списания отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции	Акты и другие документы на списание расхода материалов
3.3	Проверка обоснованности списания хищений, недостач, потерь материальных ценностей	Акты на списание хищений, недостач, потерь
4	<i>Аудит сводного учёта материальных ценностей</i>	
4.1	Проверка данных аналитического и синтетического учёта по синтетическим счетам, суб-счетам, направлениям затрат	Сводные ведомости по расходу материалов, ведомости незавершённого производства, журнал-ордер № 10
4.2	Сверка данных бухгалтерских регистров и отчётности	б/баланс, приложение, разработанные таблицы, журнал-ордер № 10
4.3	Сверка оформления результатов инвентаризации	Инвентаризационные ведомости по счетам и группам материалов
4.4	Аудит результатов переоценки материальных ценностей	Регистры по учёту материалов
5	<i>Проведение анализа использования материальных ценностей</i>	
5.1	Выявление неиспользуемых материалов в течение отчётного года	Карточки складского учёта, оборотные ведомости
5.2	Выявление неиспользуемых материалов в течение свыше одного года и более лет	Карточки складского учёта, оборотные ведомости

### 6.3 Методика проверки основных комплексов работ по учёту материально-производственных запасов

Прежде всего необходимо проверить положения учётной политики по учёту товарно-материальных ценностей, которые отражены в документе «Учётная политика». При этом особое внимание следует обратить на то:

-как учитываются материальные ценности - по фактической себестоимости их приобретения или по учётным ценам;

-какой метод используется для списания материальных ценностей на затраты производства;

-какой метод применяется для учёта движения материальных ценностей на складах;

Основные элементы учётной политики, относящиеся к организации учёта материалов, приведены в таблице 6.2.

Таблица 6.2

№	Элементы учётной политики	Вариант выбора
1.	Форма бухгалтерского учёта	Упрощённая Мемориально-ордерная Журнально-ордерная Компьютеризированная
2.	Способ оценки материалов при отпуске материалов и ином выбытии	1.по себестоимости каждой единицы запасов 2.по средней себестоимости 3.по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО) 4.по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО)
3.	Оценка материалов в текущем учёте	По фактической себестоимости

Уточнив выполнение положений учётной политики, можно приступить к проверке соответствующих комплексов задач по учёту материальных ценностей.

#### **6.4 Перечень аудиторских процедур и типичные ошибки**

Для обоснованного выражения своего мнения о правильности ведения бухгалтерского учёта и достоверности отчётности, в том числе для выполнения проверки комплексов работ по учёту материальных ценностей применяются различные методы получения аудиторских доказательств. Собирая их, аудитор может применить несколько аудиторских процедур в соответствии с национальным аудиторским стандартом аудита (ASiÜS 034/046-18.12.1997) «Аудиторские доказательства». Так для подтверждения фактического наличия материальных ценностей аудитор может сам провести инвентаризацию или наблюдать за процессом её проведения.

При проверке учёта материальных ценностей используются следующие способы получения доказательств:

*фактический контроль* за учётными работами, выполняемыми бухгалтерией и корреспонденцией счетов по движению материальных ценностей проводится путём соблюдения правил учёта отдельных хозяйственных операций.

*контрольная проверка арифметических расчётов аудируемого объекта (пересчёт)* - проверка арифметических расчётов используется для подтверждения достоверности арифметических подсчётов материальных ресурсов, соответствия их величине, отражённой в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учёта

*инспектирование* - представляет собой проверку записей и документов для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учёте поступления и расходования

материальных ресурсов, полноты и своевременности их отражения в регистрах бухгалтерского учёта, обоснованности их оценки;

*подтверждение* - применяется для отражения в бухгалтерском учёте проведённых хозяйственных операций и реальности остатков на счетах учёта материальных запасов;

*устный опрос заказчиков и третьих лиц* - используется в ходе получения ответов на вопросник аудитора по предварительной оценке состояния учёта материальных запасов, а также в процессе их проверки при уточнении у специалистов отдельных положений совершённых хозяйственных операций, вызывающих сомнение или неясных.

Операции, отражённые в первичном учёте, журналах-ведомостях, Главной книге, бухгалтерской отчётности проверяется в ходе прослеживания. Особое внимание здесь следует обратить на соответствие корреспонденции счетов, сумм оборотов и остатков в регистрах аналитического и синтетического учёта.

При сопоставлении наличия материальных запасов в различные периоды, данных отчёта о движении материальных запасов с данными бухгалтерского учёта, оценке соотношений между различными статьями отчёта и сопоставлении их с данными за предыдущие периоды можно применять аналитические процедуры.

К наиболее характерным *ошибкам* по учёту материальных запасов можно отнести следующие:

- Не заключены договоры о материальной ответственности с кладовщиками (материально-ответственными лицами)
- Неправильно оформляются документы по приходу и расходу материальных запасов



- Не ведётся аналитический учёт движения материальных запасов в бухгалтерии
- Нерегулярно проводится сверка данных по движению материальных ценностей в бухгалтерии и на складах предприятия
- Не проводится ежегодная инвентаризация материальных запасов
- На складах хранится большое количество неиспользуемых материальных запасов
- Неправильно производится списание материальных запасов по видам расходов (на основное производство, косвенные расходы и пр.)
- неверно ведётся учёт НДС по поступившим материальным ресурсам

#### ***Выводы:***

1. Цель аудиторской проверки учёта производственных запасов состоит в подтверждении достоверности данных по наличию и движению товарно-материальных ценностей, в установлении правильности оформления операций по производственным запасам в соответствии с действующими нормативными актами.

2. Аудит использования материальных ресурсов включает в себя проверку правильности и своевременности проведения инвентаризации запасов, организацию текущего контроля за сохранностью запасов, списанием их в производство в соответствии с нормами и технологическим циклом.

3. Основными направлениями планируемых работ по аудиту материалов являются следующие: аудит операций по поступлению материальных ценностей; аудит аналитического учёта движения ценностей на складах предприятия; аудит учёта использования материальных ценностей, списания недостач, потерь и хищений; аудит сводного учёта материальных ценностей; проведение анализа использования материальных ценностей.

4. При аудите основных комплексов работ по учёту материально-производственных запасов проверяют, как учитываются материальные ценности - по фактической себестоимости их приобретения или по учётным ценам; какой метод используется для списания материальных ценностей на затраты производства; какой метод применяется для учёта движения материальных ценностей на складах.

## **7. Аудит учёта финансовых вложений**

### **7.1 Цель и основные направления аудита учёта финансовых вложений.**

В процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятия могут осуществлять отвлечение средств в виде финансовых вложений с целью получения дополнительного дохода – дивидендов, процентов и т.п.

К финансовым вложениям относятся инвестиции в уставные капиталы других организаций и совместную деятельность, а также займы, предоставленные другим экономическим субъектам.

В бухгалтерском учёте и отчётности, в зависимости от сроков отвлечения средств и их целевого назначения, финансовые вложения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. К краткосрочным относят займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок до 12 месяцев. Под долгосрочными вложениями понимают вклады в уставные капиталы и совместную деятельность, затраты на приобретение акций др. экономических субъектов, пай, а также займы, предоставленные др. экономическим субъектам на срок более 12 месяцев.

Основная *цель* аудита финансовых вложений – получение подтверждения законности деятельности экономического субъекта за проверяемый период. Из цели вытекают и основные задачи:

1) проверка аудитором того, насколько полно и своевременно оформлены все необходимые документы по:

- оценке, учёту и инвентаризации финансовых вложений;
- сохранности, выбытию (погашению) и реализации ценных бумаг;
- учёту результатов от финансовых вложений.

2) подтверждение правильности ведения учёта долгосрочных и краткосрочных активов

3) подтверждение правильности документального оформления вложений в уставные капиталы других организаций и совместную деятельность

4) установление правильности и достоверности получения доходов от финансовых вложений

5) подтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчётности в части величины долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений

6) насколько соблюдены требования налогового законодательства

Первое и второе направления предполагают проверку оформления документов и учёта финансовых вложений на срок более 12 месяцев, а третье – проверку учёта краткосрочных и долгосрочных займов, предоставленных другим организациям.

### **7.2 Источники информации, используемые аудитором во время проверки**

При аудиторской проверке учёта финансовых вложений используются следующие основные законодательные и нормативные документы, регулирующие объект проверки:

Гражданский кодекс Азербайджанской Республики (1999 г.),

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (2000 г. с последующими дополнениями и изменениями)

Закон Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе» (1994 г. с последующими изменениями и дополнениями в 1996, 2001, 2002 г.г.)

Национальные аудиторские стандарты Азербайджанской республики

Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учёте» (от 29.06 2004 г.).

Указ Президента Азербайджанской Республики от 07.02.2005г. «О внедрении Закона «О бухгалтерском учёте».

План счетов бухгалтерского учёта и инструкция по его применению (1995 г.)

Новый План счетов бухгалтерского учёта

Национальный бухгалтерский учётный стандарт № 1 «О представлении финансовой отчётности» для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

Национальный стандарт бухгалтерского учёта № 2 «Отчёт об изменении капитала для коммерческих организаций» (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

Национальный стандарт бухгалтерского учёта № 3 «Налог на текущую прибыль» для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-130 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 29.12.2007 г.).

«Отчёт о движении денежных средств - национальный стандарт бухгалтерского учёта № 5 для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

Источники информации для проверки учёта финансовых вложений можно разделить на несколько групп:

1. Первичные учётные документы по учёту финансовых вложений, в т.ч. документы приёма-передачи вкладов в уставные капиталы других организаций; документы приёма-передачи вкладов в совместную деятельность; свидетельства на суммы произведённых вкладов в другие предприятия; документы приёма-передачи ценных бумаг; платёжные поручения и выписки банка; приходные и расходные ордера

2. Документы, устанавливающие обязательства сторон по сделкам, в том числе: учредительные документы; вы-

писки из реестра акционеров; выписки из протоколов собраний акционеров, учредителей, совета директоров и т.п.; сертификаты акций и другие ценные бумаги; договоры займа; договоры о совместной деятельности

3. Учётные регистры, в том числе Главная книга, журналы-ордера, ведомости, машинограммы по счетам бухгалтерского учёта «Финансовые вложения» и т.д.

Состав учётных регистров определяется формой бухгалтерского учёта, а также статусом экономического субъекта (например, малое предприятие). К этой группе можно также отнести регистры налогового учёта по налогу на прибыль.

4. Формы учётной документации по инвентаризации: приказ о создании комиссии по инвентаризации; ведомости результатов инвентаризации; инвентаризационные описи ценных бумаг, бланков строгой отчётности и т.п.

### **7.3 Программа аудиторской проверки учёта финансовых вложений**

Осуществляя аудит финансовых вложений аудиторская организация (аудитор) должна выделить для себя основные *направления* проверки, а именно:

- Аудит вложений в уставные капиталы других организаций. Здесь проверяется, в уставные капиталы каких организаций и с какой целью производились финансовые вложения; в какой форме производились финансовые вложения (денежные средства, ценные бумаги, основные средства, материалы, нематериальные активы, продукция, товары, услуги). Проверяется также, как производится оценка стоимости финансовых вложений, вносимых в неденежной форме; в какой форме и в какие сроки планируется получать доход.
- Аудит вложений в совместную деятельность- проверяется, на какой срок осуществлялись вложения и какими

документами подтверждено получение вклада; выясняется, как распределяется прибыль, полученная в результате совместной деятельности и каков порядок покрытия убытков от совместной деятельности. Далее проверяется как отражены в отчётности финансовые вложения в уставные капиталы других организаций и в совместную деятельность.

- Аудит учёта вложений в займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок до 12 месяцев – проверяется, в какой форме производилась выдача займов, как производилась оценка стоимости займов, выданных в неденежной форме, в какой форме планируется получать доход.
- Аудит учёта вложений в займы, предоставленные другим экономическим субъектам на срок более 12 месяцев – установление, в какие сроки планируется возврат займа, далее аналогично выше.

#### 7.4 Перечень аудиторских процедур

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса тестов средств внутреннего контроля и необходимых процедур проверки по существу.

Для обоснованного выражения своего мнения о правильности ведения бухгалтерского учёта и достоверности отчётности аудитор должен получить достаточные для этого аудиторские доказательства. Собирая их, аудитор может применить несколько аудиторских процедур в соответствии с национальным аудиторским стандартом аудита (ASİÜS 034/046-18.12.1997) «Аудиторские доказательства». Процедуры проверки по существу проводятся с целью получения аудиторских доказательств существенных искажений в бухгалтерской (финансовой) отчётности. Указанные процедуры проверки проводятся в следующих формах:

- детальные тесты, оценивающие правильность отражения операций и остатка средств на счетах бухгалтерского учёта
- аналитические процедуры.

Так, при проверке учёта финансовых вложений используются следующие способы получения доказательств:

*контрольная проверка арифметических расчётов аудируемого объекта (пересчёт)* - проверка арифметических расчётов используется для подтверждения достоверности расчётов сумм полученных доходов (дивидендов, процентов), налоговых расчётов, показателей отчётности, в частности Отчёта о прибылях и убытках и т.д.

*инспектирование* - представляет собой проверку записей, документов или материальных активов и используются для проверки фактической передачи материальных ценностей в качестве вкладов в уставные капиталы других организаций, в совместную деятельность и пр. Кроме того, инспектирование может использоваться для подтверждения правильности отражения в бухгалтерском учёте финансовых вложений, достоверности их оценки и т.д.

*наблюдение* - представляет собой отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами по учёту операций с нематериальными активами.

*подтверждение* - применяется для установления фактической передачи и приёма вкладов в совместную деятельность, уставные капиталы других организаций и т.п. Приём вкладов может подтверждаться различными накладными; авизо; квитанциями к приходным ордерам и т.д.

*аналитические процедуры* - используются при проверке финансовых вложений, применяются различные виды аналитических процедур, например:

а) сравнение фактических показателей бухгалтерской отчётности с плановыми (сметными) показателями, определёнными экономическим субъектом;

б) сравнение фактических показателей бухгалтерской отчётности с прогнозными показателями, самостоятельно определёнными аудитором

в) сравнение фактических показателей бухгалтерской отчётности со среднеотраслевыми данными

г) анализ изменений с течением времени показателей бухгалтерской отчётности и относительных коэффициентов, связанных с ними.

### 7.5 Типичные ошибки

При организации учёта финансовых вложений могут возникнуть типичные ошибки и упущения. Вот наиболее распространённые из них

- отсутствуют документы, подтверждающие фактические финансовые вложения
- документы оформляются с нарушением установленных требований
- исправления записей в документах проводятся без необходимых оснований
- отсутствие подлинников или заверенных в соответствии с законодательством документов
- фиктивные документы и операции
- некорректная корреспонденция счетов при отражении финансовых вложений в учёте
- не соблюдается тождественность данных регистров бухгалтерского учёта и показателей отчётности
  - не отражаются в учёте свершившиеся операции
  - не совпадают данные синтетического и аналитического учёта финансовых вложений
  - не проводится (или проводится) с нарушениями в установленных законодательством случаях инвентаризация финансовых вложений
  - неправильное исчисление налога на доходы

- неисполнение требований законодательных и нормативных документов

### **Выводы:**

1. В процессе финансово-хозяйственной деятельности предприятия могут осуществлять отвлечение средств в виде финансовых вложений с целью получения дополнительного дохода – дивидендов, процентов и т.п.

К финансовым вложениям относятся инвестиции в уставные капиталы других организаций и совместную деятельность, а также займы, предоставленные другим экономическим субъектам.

В бухгалтерском учёте и отчётности, в зависимости от сроков отвлечения средств и их целевого назначения, финансовые вложения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные.

2. Основная цель аудита финансовых вложений – получение подтверждения законности деятельности экономического субъекта за проверяемый период, в том числе правильности ведения учёта долгосрочных и краткосрочных активов; документального оформления вложений в уставные капиталы других организаций и совместную деятельность; правильности и достоверности получения доходов от финансовых вложений.

3. При организации учёта финансовых вложений могут возникнуть типичные ошибки и упущения, на которые должен обратить внимание аудитор. Наиболее распространёнными из них являются отсутствие документов, подтверждающие фактические финансовые вложения; оформление документов с нарушением установленных требований; фиктивные документы и операции; неотражение в учёте свершившихся операций и др.

## 8. Аудит операций по внешним расчётам

### 8.1 Цель, значение и задачи аудита операций по внешним расчётам

В современных условиях своевременное обращение денежных средств, а также тщательно поставленный учет расчетных операций с поставщиками и подрядчиками, оказывают значительное влияние на финансовые результаты предприятия (прибыли или убытки), среди которых основное место занимает прибыль от реализации товарной продукции. При расчетах с поставщиками и подрядчиками, в зависимости от хозяйственной ситуации, возникает дебиторская и кредиторская задолженность, что существенно влияет на финансовое состояние предприятия. Четкая организация расчетов между поставщиками и подрядчиками оказывает непосредственное влияние на ускорение оборачиваемости оборотных средств и своевременное поступление денежных средств. В связи с этим возникает необходимость проведения аудиторской проверки расчетных операций.

Проверка правильности отражения в бухгалтерской отчетности расчетных операций является важным и трудоемким этапом аудиторской проверки. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками - лишь часть проверки финансово-хозяйственной деятельности организации.

Его *целью* является установление соответствия применяемой в организации методики учета совершённых операций по расчётам с поставщиками и подрядчиками, действующим на территории Азербайджанской Республики нормативным актам и законодательству и достоверность отражения этих операций в бухгалтерской отчётности.

Согласно основной цели аудиту, в первую очередь, необходимо проверить наличие договоров с поставщиками

и подрядчиками, правильность их оформления и соответствия содержания договоров экономическому смыслу совершённых сделок. Расчеты с поставщиками и подрядчиками имеют место практически на любом предприятии. При этом все сделки делят на *две группы*, в зависимости от предмета и сущности заключаемых договоров.

В первую группу входят расчёты с поставщиками. Предмет договоров данной группы – приобретение любых товаров и имущественных прав. Основные формы заключаемых договоров в рамках этой группы: договор купли-продажи, договор поставки, договор энергоснабжения и договор мены.

Во вторую группу входят расчёты с подрядчиками. Предметов договора является выполнение определённой работы и сдача её результатов заказчику. Основные формы договоров: договор подряда, договор возмездного оказания услуг, договор на выполнении НИОКР.

Основными *задачами* при аудите расчетов с поставщиками и подрядчиками являются:

- проверка поступления товарно-материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг);
- установление реальности дебиторской и кредиторской задолженности;
- проверка выставленных поставщикам и подрядчикам претензий;
- проверка списанных безнадежных к взысканию долгов
- проверка выданных авансов и полученных коммерческих кредитов
- проверка наличия просроченной дебиторской и кредиторской задолженности;
- установление дебиторской и кредиторской задолженности, по которой прошел срок давности и причины этой задолженности;

- проверка правильности учета дебиторской и кредиторской задолженности в зависимости от принятого метода определения реализации и видов реализации;

- проверка правильности и обоснованности списания задолженности

- проверка учёта курсовых разниц при осуществлении поставок за иностранную валюту (следует выяснить, как вёлся пересчёт остатков по счёту расчётов с поставщиками и подрядчиками на отчётную дату. При наличии поставщиков-резидентов, договоры на поставку от которых выражены в иностранной валюте, необходимо определить, каким образом в учёте отражались суммовые разницы, возникшие до даты принятия товарно-материальных ценностей (выполненных работ, оказанных услуг) к учёту и после этой даты.

Эти основные вопросы аудитор должен изучить, дать им оценку, высказать суждение в аудиторском заключении и сделать предложения по выявленным нарушениям и отступлениям от установленных правил учета.

## **8.2 Информационное обеспечение аудита операций по внешним расчётам**

К нормативным документам, регулирующим учёт расчётов с поставщиками и подрядчиками, относятся следующие:

Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учёте» (от 29.06.2004 г.).

Указ Президента Азербайджанской Республики от 07.02.2005г. «О внедрении Закона «О бухгалтерском учёте».

План счетов бухгалтерского учёта и инструкция по его применению (1995 г.)

Новый План счетов бухгалтерского учёта

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (2000 г. с последующими дополнениями и изменениями)

Закон Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе» (1994 г. с последующими изменениями и дополнениями в 1996, 2001, 2002 г.г.)

Национальные аудиторские стандарты Азербайджанской республики

Национальный бухгалтерский стандарт № 11 для коммерческих организаций «Об учётной политике, изменениях в учётных ценах и ошибках» (Утв. Приказом I- 73/1 Мин. финансов Азербайджанской Республики от 23.07.2007 г.)

Национальный бухгалтерский учётный стандарт № 1 «О представлении финансовой отчётности» для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

*Источниками информации* для поведения аудита расчетов с поставщиками, подрядчиками, заказчиками, дебиторами и кредиторами являются: используемые во время проверки основные нормативные и законодательные акты, договора на поставку товарно-материальных ценностей, контракты, соглашения, бухгалтерская отчётность, регистры синтетического и аналитического учёта, первичные документы по учету расчетов (накладные, счета-фактуры поставщиков, договора и др.); выставленные подрядчикам и поставщикам претензии, инструкции по инвентаризации счетов, списанные безнадежные к взысканию долги и т.д..

При применении на предприятии журнально-ордерной формы бухгалтерского учёта, все операции по расчётам с поставщиками и подрядчиками отражаются в журнале-ордере №6. При ведении учёта с использованием средств автоматизированной обработки данных – все операции группируются в различных аналитических карточках и ведомостях аналитического и синтетического учёта.

Данные синтетического и аналитического учёта расчётов с поставщиками и подрядчиками должны давать полное представление о расчётах:

- с поставщиками и подрядчиками по акцептованным (акцепт-согласие на оплату) и другим расчётным документам, срок оплаты которых не наступил;
- с поставщиками и подрядчиками по неоплаченным в срок расчётным документам;
- с поставщиками по неотфактурованным поставкам
- по авансам выданным
- с поставщиками и подрядчиками по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил
- с поставщиками и подрядчиками по просроченным оплатам векселям
- с поставщиками по полученному коммерческому кредиту и др.

### **8.3 Аудит организации внутреннего контроля по учёту расчётов с поставщиками и подрядчиками**

Перед составлением плана и программы проверки расчётов с поставщиками и подрядчиками прежде всего необходимо установить качество состояния внутреннего контроля по учёту таких операций. Для достижения этой цели, как правило, прибегают к устному и письменному опросу работников предприятия. Это позволяет выявить наиболее уязвимые места в системе учёта расчётов и определить дальнейшее направление проверки.

После проведения анализа системы внутреннего контроля, аудитору следует определить, каким образом на предприятии организован обмен информацией между службой внутреннего контроля и органом управления предприятия. Это также важный момент в понимании

организации учёта на предприятии, так как сами по себе результаты внутреннего контроля лишь сигнализируют о допущенных нарушениях и ошибках, но не являются подтверждением того, что обнаруженные ошибки и нарушения будут исправлены. Поэтому аудитору следует выяснить, какие действия со стороны руководства и непосредственных исполнителей были предприняты после того, как служба внутреннего контроля выявила конкретные недостатки в системе учёта.

Основными процедурами контроля являются следующие:

1. Контроль законности совершения операции и создания первичного документа
2. Формальная проверка операции на наличие всех обязательных реквизитов
3. Соответствие первичной документации регистрируемым оперативным фактам.
4. Контроль полноты, точности и своевременности регистрации и обработки первичных документов.
5. Контроль документопотоков
6. Контроль организации обработки и регистрации документов (с точки зрения защиты информации)
7. Контроль системы защиты информации
8. Контроль организации хранения документов
9. Контроль за истребованием кредиторской задолженности
10. Контроль за правильностью отражения операций на счетах бухгалтерского учёта

Каждой процедуре контроля соответствуют конечные задачи процедуры контроля и возможные методы его проведения на предприятии. Затем даётся оценка наличия внутреннего контроля (+ или -) по каждой процедуре контроля. Например, для 1-й процедуры «Контроль законности совершения операции и создания первичного доку-



мента» конечными задачами процедуры контроля будут: 1) все хозяйственные операции совершаются и фиксируются в учёте с письменного разрешения руководства 2) все хозяйственные операции совершаются в строгом соответствии с заключёнными договорами и действующим законодательством.

При этой процедуре возможными методами проведения процедуры контроля на предприятии являются: систематическая проверка первичной документации на наличие необходимых подписей службой внутреннего контроля; отказ в принятии документа в обработку работниками бухгалтерии без соответствующих подписей; отказ конкретных исполнителей в исполнении хозяйственной операции без соответствующих письменных распоряжений; проверка службой внутреннего контроля соответствия произведённых и зафиксированных на носителе операций хозяйственным договорам и действующему законодательству; визирование договоров и прочих юридических актов главным бухгалтером или другим уполномоченным работником бухгалтерии.

Или, к примеру, конечной задачей последней процедуры «Контроль за правильностью отражения операций на счетах бухгалтерского учёта» является достижение уверенности в том, что все операции по расчётам с поставщиками и подрядчиками будут отражены на соответствующих экономическому смыслу совершённой операции счетах бухгалтерского учёта. А возможными методами проведения этой процедуры контроля являются: использование на предприятии автоматизированных средств обработки данных, в которых реализована возможность автоматического формирования корреспонденции счетов по типовым операциям; контроль со стороны службы внутреннего контроля и главбуха за правильностью произведённых на счетах

учёта записей; разработка типовых корреспонденций счетов без дальнейшего контроля за их соблюдением.

#### **8.4 План и программа проверки**

План и программа проведения аудита расчётов с поставщиками и подрядчиками строятся с учётом результатов проверки системы внутреннего контроля данного раздела учёта. При этом план аудита должен охватывать следующие направления проверки:

1. Правовая оценка договоров с поставщиками и подрядчиками с позиций действующего законодательства - здесь основными аудиторскими процедурами являются экспертиза договоров с поставщиками, экспертиза договоров с подрядчиками (на основании договоров, соглашений, контрактов). Аудитору в ходе проведения аудита надо убедиться в том, что форма заключённого договора полностью соответствует экономическому смыслу совершённой предприятием сделки.
2. Аудит организации первичного учёта операций по расчётам с поставщиками и подрядчиками –аудиторские процедуры следующие: проверка достоверности, полноты и точности фактического оприходования товарно-материальных ценностей; проверка оперативности регистрации фактов поступления сырья, материалов, оказания услуг; проверка законности первичной учётной документации; проверка соблюдения графика документооборота; проверка полноты и точности регистрации документа в учётных регистрах (на основании первичных документов-накладных, счетов-фактур, а также договоров, данных складского учёта, бухучёта, графика документооборота и др.)
3. Аудит организации бухгалтерского учёта операций по расчётам с поставщиками и подрядчиками (состояния

задолженности перед п. и п.) – основными аудиторскими процедурами являются проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности; проверка правильности списания дебиторской задолженности, безнадёжной ко взысканию

4. Проверка правильности отражения в бухгалтерском учёте отдельных операций по расчётам с поставщиками и подрядчиками – аудиторские процедуры: проверка расчётов по неотфактурованным поставкам, проверка расчётов по векселям выданным, проверка расчётов по коммерческим кредитам, проверка расчётов по претензиям, проверка учёта курсовых и суммовых разниц
5. Проверка организации налогового учёта операций по расчётам с поставщиками и подрядчиками- аудиторские процедуры: налоговый учёт процентов по векселям и коммерческим кредитам; налоговый учёт сомнительной задолженности; налоговый учёт суммовых разниц; учёт НДС (на основании регистров налогового учёта, регистров бухучёта, договоров, первичных документов).

### **8.5 Аудит организации первичного учёта операций по расчётам с поставщиками и подрядчиками**

При проверке учёта расчётов *с поставщиками и подрядчиками* аудитору необходимо оценить качество первичной информации, поступающей в систему бухучёта. Связано это с тем, что практически все документы данного раздела поступают на предприятие извне, увеличивая внутрихозяйственный и контрольный риски при проведении аудита данного раздела учёта. Причин тому несколько:

- отсутствие многократного контроля за первичными документами на стадии их создания и проверки

- сложность восстановления отсутствующих и исправления неправильно оформленных документов
- большая вероятность несвоевременного поступления подтверждающих документов
- значительная часть первичных документов, подтверждающих совершение этих операций, не унифицирована. Отсюда риск того, что первичная документация может быть не признана в качестве подтверждающей, если будут какие-либо сомнения в правильности оформления документов и их комплектности

В таких условиях анализ организации первичного учёта позволяет аудитору более квалифицированно провести основные аудиторские процедуры по данному разделу.

Аудит организации первичного учёта строится по следующей схеме:

1. Определяется степень воздействия на организацию первичного учёта различных внутренних и внешних факторов
2. Оцениваются величины внутрихозяйственного риска системы первичного учёта на данном участке по результатам проведения аналитических процедур
3. Определяются примерные объёмы первичной учётной документации, представляемой к проверке, по данному разделу учёта
4. При проведении аудита организации первичного учёта по разделу учёта расчётов с поставщиками и подрядчиками применяются следующие методы сбора аудиторских доказательств.

При проведении аудита организации первичного учёта по разделу учёта расчётов с поставщиками и подрядчиками применяются следующие методы сбора аудиторских доказательств:

*Проверка достоверности (полноты и точности) фактов оприходования товарно-материальных ценностей.* Достижение уверенности в том, что на предприятии присутствует вся первичная документация по все поступившим ценностям и всем оказанным услугам за отчётный период.

*Проверка оперативности регистрации фактов поступления сырья и материалов.* Аудитор должен установить причины расхождения (если таковые есть) между датами совершения хозяйственных операций и сроками их регистрации в учёте, а также выяснить, имеют такие факты разовый или систематический характер.

*Проверка законности первичной учётной документации по операциям расчётов с поставщиками и подрядчиками.* Проведение этой процедуры обязательно. Её цель - получение достаточного количества доказательств того. Что весь массив первичной учётной документации имеет юридическую силу.

*Проверка соблюдения графика документооборота* – проводится с целью установить наличие или отсутствие графика документооборота по операциям с поставщиками и подрядчиками, и на все ли первичные документы он составлен. На документацию, на которую нет графика документооборота или если эти графики реально не работают, при проведении следующей процедуры аудитор должен обратить особое внимание.

#### **8.6. Аудит организации бухгалтерского и налогового учёта расчётов с поставщиками и подрядчиками**

Учитывая результаты проведённых ранее процедур, аудитор может приступить к детальной проверке оборотов и сальдо по счетам учёта расчётов с поставщиками и подрядчиками. Для проверки правильности и отражения в

учёте и отчётности операций данного раздела учёта применяются следующие аудиторские процедуры:

*-проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности.* Цель процедуры - достижение уверенности в том, что задолженности контрагентов и задолженности перед контрагентами числятся на счетах учёта в реальных значениях. Наиболее эффективным способом проведения данной процедуры является *инвентаризация расчётов*.

Инвентаризация расчетов заключается в выявлении по соответствующим документам остатков и тщательной проверке обоснованности сумм, числящихся на счетах. Учитывая, что сами предприятия в большинстве случаев проводят инвентаризацию расчетов с низким качеством (либо вообще не проводят), аудитор должен установить сроки возникновения задолженности по счетам дебиторов и кредиторов, ее реальность и лиц, виновных в пропуске сроков исковой давности. В случае необходимости нужно провести сверку расчетов с дебиторами и кредиторами с составлением актов сверок. Для этой работы можно привлечь и сотрудников бухгалтерии проверяемого предприятия. В ходе инвентаризации устанавливаются сроки возникновения задолженности, реальность её погашения, тождественность расчёта с различными организациями, правильность и обоснованность числящихся по балансу сумм дебиторской и кредиторской задолженности. Инвентаризацию целесообразно проводить посредством запроса к контрагенту аудируемого предприятия о состоянии расчётов на определённую дату с приложением к запросу расшифровки задолженности. Такой запрос отправляется поставщику или подрядчику в 2-х экземплярах, один из которых с подтверждённой суммой возвращается аудитору. Это одна из важнейших процедур аудита расчётов с поставщиками и подрядчиками, так как операции с кредиторской задолженностью и погашением её наличными денежными

средствами представляют возможность для мошенничества, растрат и искажений данных финансовой отчётности.

Таким образом, целью таких проверок является изучение особенностей проведения аудиторских проверок расчетных операций с поставщиками и подрядчиками и влияние дебиторской и кредиторской задолженности на финансово-хозяйственную деятельность исследуемого предприятия.

*-проверка расчётов по неотфактурованным поставкам.* Цель процедуры – проверка отражения на счетах бухгалтерского учёта операций по получению товарно-материальных ценностей (работ, услуг) от сторонних организаций, не подтверждённых в течение определённого срока первичными документами. Отсутствие подтверждающих документов выявляется в ходе проведения аудита системы первичного учёта по данному разделу. При проверке необходимо учитывать, что: 1) аналитический учёт по счёту расчётов с поставщиками и подрядчиками должен обеспечивать получение данных по неотфактурованным поставкам, 2) материальные ценности по неотфактурованным поставкам должны быть учтены по ценам и на условиях, предусмотренных договором.

*-проверка расчётов по коммерческим кредитам.* Если с передачей собственности другой стороне товаров(работ, услуг) предусматривается предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты товаров (работ, услуг), то эти операции должны быть оформлены договорами коммерческого кредита. В случае, когда материальные ценности поступили на условиях коммерческого кредита, аудитору следует иметь в виду, что: 1) аналитический учёт по счёту расчётов с поставщиками и подрядчиками должен обеспечить возможность получения данных в разрезе поставщиков по полученным коммерческим кредитам, 2) проценты, причи-

тающиеся к уплате по договору коммерческого кредита, включаются в стоимость товарно-материальных ценностей (работ, услуг), приобретённых на условиях коммерческого кредита, если эти проценты начислены до принятия ценностей к учёту. После этой даты проценты учитываются в составе операционных доходов (расходов).

*-проверка расчётов по претензиям.* В случаях, если счёт поставщика оплачен и акцептован до поступления товарно-материальных ценностей, а при приёмке на склад обнаружился недостача товарно-материальных ценностей против отфактурованного количества либо несоответствие принятых товарно-материальных ценностей по ценам, качеству, номенклатуре против оговоренных в договоре величин – поставщикам предъявляется претензия. На неудовлетворительные претензии поставщику должен быть предъявлен иск. При проверке таких операций аудитор должен обратить внимание на следующее: все претензии учитываются на счетах расчётов с разными дебиторами и кредиторами; претензия должна быть предъявлена своевременно; пакет документов, приложенных к претензиям и исковым заявлениям, должен быть доказательным.

*-проверка учёта курсовых и суммовых разниц.* Если у проверяемого предприятия есть поставщики-нерезиденты, а также в случаях, когда расчёты между контрагентами-резидентами производятся в манатах, а в договоре сумма указана в иностранной валюте или в у.е., в учёте возникают суммовые и курсовые разницы. При проверке аудитор должен убедиться в правильности расчёта курсовых разниц, отнесённых на внереализационные доходы и расходы организации.

*-проверка соответствия данных аналитического учёта оборотам и остаткам по счетам синтетического учёта.* В ходе проведения этой процедуры проверяется полнота и достоверность отражения на счетах синтетического учёта

расчётов с поставщиками и подрядчиками. Аудитору необходимо сверить методом пересчёта итоговые данные по регистрам аналитического учёта с суммами, отражёнными на счёте «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» и на субсчетах к этому счёту. В частности, в случае ведения учёта по журнально-ордерной форме итоговые данные по журналу-ордеру № 6 должны совпадать с оборотами и остатками по этому счёту.

*-проверка правильности отражения в отчётности итоговых данных по расчётам с поставщиками и подрядчиками.* Основная цель-определение сумм кредиторской и дебиторской задолженностей в части расчётов с поставщиками и подрядчиками, отражённых в отчётности аудируемого предприятия. Проверяется бухгалтерский баланс и приложение к нему. Основные нарушения при отражении сумм дебиторской и кредиторской задолженностей в отчётности – это зачёт различных статей задолженности между собой. В ходе проверки аудитору следует убедиться, что суммы, отражённые в активе, пассиве баланса и в приложении к нему соответствуют остаткам дебиторской и кредиторской задолженностей на соответствующих счетах бухгалтерского учёта.

*-налоговый учёт процентов по векселям и коммерческим кредитам.* В случае, если кредиторская задолженность обеспечена векселем и предусматривает уплату поставщику определённого процента, необходимо обратить внимание на учёт процентов по этим обязательствам в целях налогообложения. Аудитору следует помнить, что в налоговом учёте проценты по заёмным средствам, связанным с приобретением ценностей, отражаются в составе внереализационных расходов, тогда как в бухгалтерском учёте проценты по заёмным средствам включаются в состав операционных расходов только после принятия ценностей к учёту. До этого момента проценты по заёмным

средствам включаются в стоимость приобретаемых ценностей.

*-налоговый учёт суммовых разниц.* Суммовая разница возникает у предприятия, если сумма возникших обязательств на дату оприходования товаров(работ, услуг), исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц, не соответствует фактически уплаченной сумме в манатах. Суммовые разницы в налоговом учёте полностью включаются в состав внереализационных доходов (расходов).

*-учёт НДС.* Суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг), подлежат вычету из общей суммы исчисленного к уплате налога на добавленную стоимость и отражаются на счёте 241-2 (сч. 19 «НДС по приобретённым ценностям» старого Плана счетов). Предприятие вправе производить налоговые вычеты, если: товар принят к учёту; товар фактически оплачен, что подтверждается первичными документами; на приобретённый товар имеется выписанный в установленном Налоговым кодексом порядке счёт-фактура.

Проверяя суммы предъявленного к возмещению НДС, аудитор сверяет соответствие оборотов за отчётный период по дебету счёта 521 «Налоговые обязательства» (сч. 68 «Расчёты с бюджетом» старого Плана счетов) в корреспонденции со счётом 241 (19) с итоговыми суммами за этот период в книге покупок (которая должна вестись на каждом предприятии).

## 8.7 Типичные ошибки и упущения

Проводя аудит расчётов с поставщиками и подрядчиками, аудитор должен знать о возможных ошибках и нарушениях, свойственных данному разделу учёта. Наиболее типичными из них являются следующие:

1) в части организации первичного учёта:

- арифметические ошибки при фиксировании оперативного факта (при измерении количества, веса, размеров и т.д.)
- -несвоевременная регистрация оперативного факта на носителе информации
- -регистрация хозяйственных фактов в документах неунифицированной формы
- -отсутствие необходимых реквизитов, придающих документу юридическую силу
- -нарушения, допущенные при оформлении первичного документа
- -отсутствие графиков документооборота
- -ошибки при регистрации документа
- -несвоевременная регистрация документа в учётном регистре

2) в части организации бухгалтерского и налогового учёта

- несвоевременное списание задолженности в связи с неверным исчислением сроков исковой давности
- возмещение входящего НДС по неотфактурованным поставкам
- несвоевременное предъявление претензий поставщикам
- счётные ошибки при исчислении курсовых разниц
- неправильное отражение на счетах учёта суммовых разниц

- списание безнадёжного долга на счёт прочих доходов и расходов при наличии ранее образованного резерва под эту задолженность
- неправомерное признание задолженности безнадежной и её списание за счёт резерва по сомнительным долгам либо за счёт внереализационных расходов
- отсутствие аналитического учёта по: поставщикам, неоплаченным в срок расчётным документам, неотфактурованным поставкам, авансам выданным, выданным векселям, просроченным оплатой векселям и др., исходя из требований нормативных актов
- нарушение методологии учёта в части неверно составленных корреспонденций счетов

### **Выводы:**

1. При расчетах с поставщиками и подрядчиками, в зависимости от хозяйственной ситуации, возникает дебиторская и кредиторская задолженность, что существенно влияет на финансовое состояние предприятия. Четкая организация расчетов между поставщиками и подрядчиками оказывает непосредственное влияние на ускорение оборачиваемости оборотных средств и своевременное поступление денежных средств. В связи с этим возникает необходимость проведения аудиторской проверки расчетных операций. Аудит расчетов с поставщиками и подрядчиками - лишь часть проверки финансово-хозяйственной деятельности организации. Его целью является установление соответствия применяемой в организации методики учета, совершённых операций по расчётам с поставщиками и подрядчиками, действующим на территории Азербайджанской Республики нормативным актам и законодательству и достоверность отражения этих операций в бухгалтерской отчётности.

2. Перед составлением плана и программы проверки расчётов с поставщиками и подрядчиками прежде всего необходимо установить качество состояния внутреннего контроля по учёту

таких операций. Для достижения этой цели, как правило, прибегают к устному и письменному опросу работников предприятия. Это позволяет выявить наиболее уязвимые места в системе учёта расчётов и определить дальнейшее направление проверки.

3. План и программа проведения аудита расчётов с поставщиками и подрядчиками строятся с учётом результатов проверки системы внутреннего контроля данного раздела учёта. При этом план аудита должен охватывать следующие направления проверки: правовую оценку договоров с поставщиками и подрядчиками с позиций действующего законодательства; аудит организации первичного учёта и бухгалтерского учёта операций по расчётам с поставщиками и подрядчиками; проверку правильности отражения в бухгалтерском учёте отдельных операций по расчётам с поставщиками; проверку организации налогового учёта операций по расчётам с поставщиками и подрядчиками.

4. Проводя аудит расчётов с поставщиками и подрядчиками, аудитор должен знать о возможных ошибках и нарушениях, свойственных данному разделу учёта. Наиболее типичными из них являются ошибки в части организации первичного учёта и в части организации бухгалтерского и налогового учёта.

## **9. Аудит операций по внутренним расчётам**

### **9.1 Цель и задачи аудита операций по внутренним расчётам. Источники информации аудита**

Эта аудиторская проверка носит комплексный характер и является весьма трудоёмкой на средних и крупных промышленных предприятиях.

*Целью* аудита операций по внутренним расчётам является контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, правильность ведения бухгалтерского учёта расчётов как по физическим лицам, так и в целом по предприятию, а также начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда и выплат социального характера.

К числу основных *задач*, которые необходимо проверить, являются :

- Соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям
- Учёт и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам
- Учёт и начисление повременных и прочих видов оплат
- Расчёты удержаний из заработной платы физических лиц
- Аналитический учёт по работающим (по видам начислений и удержаний)
- Сводные расчёты по заработной плате
- Расчёт налогооблагаемой базы с фонда оплаты труда, учёт налогов и платежей с фонда оплаты труда
- Расчёты по депонированной заработной плате

К основным законодательным и нормативным документам, регулирующим объект проверки данного раздела учёта являются:

Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учёте» (от 29.06 2004 г.).

План счетов бухгалтерского учёта и инструкция по его применению (1995 г.)

Новый План счетов бухгалтерского учёта

Национальный бухгалтерский стандарт № 11 для коммерческих организаций «Об учётной политике, изменениях в учётных ценах и ошибках» (Утв. Приказом I- 73/1 Мин. финансов Азербайджанской Республики от 23.07.2007 г.)

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (2000 г. с последующими дополнениями и изменениями)

Гражданский Кодекс Азербайджанской Республики (1999)

Трудовой Кодекс Азербайджанской Республики

Закон Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе» (1994 г. с последующими изменениями и дополнениями в 1996, 2001, 2002 г.г.)

Национальные аудиторские стандарты Азербайджанской республики.

Источниками информации служат документы по зачислению и увольнению работников, табель учёта использования рабочего времени, расчётно-платёжная ведомость, первичные документы, регистры бухгалтерского учёта, бухгалтерская и статистическая отчётность, формы первичной документации, разработанные Государственным Комитетом по статистике республики.

Кроме того, применяются первичные документы по учёту выработки и сдельной заработной платы: наряды, рапорты, маршрутные листы и другие документы.

К регистрам, подлежащим проверке, относятся сводные ведомости распределения заработной платы (по видам,

шифрам затрат), регистры по счётам расчётов с разными дебиторами и кредиторами в части расчётов по исполнительным листам и депонированной заработной плате, журналы-ордера, Главная книга, Бухгалтерский баланс.

## 9.2 Основные направления аудиторской проверки

Основными направлениями аудита являются следующие:

1. *Проверка соблюдения положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям.* Аудитор проверяет, как оформляется приём и увольнение сотрудников, учитывается их рабочее время, строится система оплаты в соответствии с Трудовым кодексом. Здесь проверяют, применяются ли типовые формы документов по учёту личного состава, имеются ли личные карточки на работающих, приказы о предоставлении отпусков, приказы о переводе на другую работу, приказ о прекращении трудового договора; ведутся ли на работающих трудовые книжки; проверяется ли отделом кадров соответствие применяемых окладов и разрядов рабочих, установленных в штатном расписании; ведутся ли в цехах табели учёта рабочего времени.

Для проверки применяется метод сбора аудиторских доказательств по сопоставлению соответствующих документов (личных карточек, табелей учёта рабочего времени) с приказами и распоряжениями.

2. *Проверка организации учёта и контроля выработки начисления заработной платы рабочим-сдельщикам.* Проверяется использование типовых форм первичных документов, применение на предприятии утверждённых отделом труда норм и расценок по видам услуг; правильность их заполнения, наличие подписей должностных лиц; применение персональных компьютеров для выполнения



расчётов по сдельной оплате труда (проверка алгоритма счетов, нормативно-справочных данных). Аудитор проверяет, как оформлены первичные документы (наряды, маршрутные листы), обращает внимание на имеющиеся исправления.

Здесь применяют такие методы сбора аудиторских доказательств, как проверка документов, подготовленных на предприятии, контроль арифметических расчётов (определение сумм сдельной заработной платы).

*3. Проверка учёта и расчётов по начислению повременных и прочих видов оплат.* В этом комплексе аудитор проверяет, как производились начисление повременной оплаты, расчёты по среднему заработку, расчёты за дни пребывания в отпуске, расчёты премий и других видов оплат. Ведутся ли расчёты по начислению повременных видов оплат труда согласно табелю учёта рабочего времени; проверяет ли отдел труда или внутренний аудитор правильность расчётов по начислениям различных видов оплат; проверяют применение персональных компьютеров по начислению заработной платы. При несовпадении данных, полученных аудитором, с бухгалтерскими записями, необходимо установить причину расхождения. По обнаруженным ошибкам бухгалтер-учётчик вносит необходимые исправления.

*4. Расчёты удержаний из заработной платы физических лиц* – проверяют, проставлены ли в расчётных ведомостях (лицевых счетах) данные для правильного исчисления удержаний (налога на доходы физических лиц, удержаний по исполнительным листам и др.). Вначале необходимо проверить справочные данные (льготы по налогу на доходы физических лиц, размер удержаний по исполнительным листам и др.), затем установить соответствие алгоритма законодательным документам, и наконец, проверить сами выполненные расчёты.

*5. Аналитический учёт по работающим (по видам начислений и удержаний)* – ведётся по физическим лицам как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам и удержаниям. Проверяют, какие ведутся документы по аналитическому учёту, расчётно-платёжные ведомости, лицевые счета на работающих, применяются ли персональные компьютеры для ведения аналитического учёта

*6. Сводные расчёты по заработной плате* – проверяют, имеют ли сквозную нумерацию расчётно-платёжные ведомости, проверяет ли бухгалтер данные о месячных, квартальных и годовых накоплениях сумм начислений по оплате труда. Сводные расчёты по заработной плате выполняют по данным счёта 533 «Кредиторская задолженность работникам по оплате труда» (сч. 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда» старого Плана счетов) и корреспондирующим с ним счётом. При журнально-ордерной форме учёта обороты по кредиту этого счёта проверяют по данным журналов-ордеров ф.№№ 10, 10/1, а дебетовые данные по счёту 533 (выдача зарплаты, удержания и др.) – по данным журналов-ордеров ф.№ 1 «Касса», № 2 «Расчётный счёт».

При автоматизированной форме учёта контролю подвергаются записи в ведомостях дебетовых и кредитовых оборотов. Кроме того, сводные данные проверяют по Главной книге (счета расчётов с разными дебиторами и кредиторами и сч. 522 «Обязательства по социальному страхованию и обеспечению» (69). Сальдо по этим счетам должны быть тождественны показателям баланса.

*7. Расчёты по депонированной заработной плате* – ведутся ли на предприятии карточки по депонированной заработной плате в разрезе физических лиц, куда (на какой счёт) списывали депонированные суммы по истечении

срока исковой давности, применяются ли персональные компьютеры для расчёта по депонированной заработной плате. Аудитор проверяет, как организован аналитический учёт по счетам расчётов с разными дебиторами и кредиторами.

### 9.3 Типичные ошибки

Для аудитора очень важно знание наиболее распространённых ошибок и нарушений, встречающихся при расчётах по оплате труда. Наиболее характерные из них приведены в таблице 9.1.

Таблица 9.1.

№ п/п	Виды и наименование ошибок	Влияние на достоверность бухгалтерской отчётности налогообложения и соблюдения законодательной и нормативной базы	Нормативные документы
1.	Не применяются типовые формы первичных документов по оплате труда	Затруднена проверка данных	Альбом унифицированных типовых форм документов
2.	Не ведутся табели учёта рабочего времени	Нельзя проверить правильность начисления повременных и других видов оплат	Трудовой кодекс
3.	Включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение строительных работ	Завышение себестоимости продукции, занижение налогооблагаемой прибыли	
4.	Не включались в совокупный доход	Занижение базы налогообложения по	Налоговый кодекс

	работающих суммы премий и выданных подарков	налогу с физических лиц и другим видам удержаний	
5.	Неверно произошло начисление налога на доходы физических лиц	Занижение налога на доходы физических лиц	Налоговый кодекс
6.	Неверно рассчитывались суммы по прочим видам оплат	Занижение базы налогообложения	Трудовой кодекс

### Выводы:

1. Целью аудита операций по внутренним расчётам является контроль соблюдения нормативно-правовых актов, касающихся трудового законодательства, правильности начисления различных видов оплат и удержаний, правильность ведения бухгалтерского учёта расчётов как по физическим лицам, так и в целом по предприятию, а также начисления налогов и платежей с фонда оплаты труда и выплат социального характера.

2. К числу основных задач, которые необходимо проверить аудитор, являются соблюдение положений законодательства о труде, состояние внутреннего контроля по трудовым отношениям; учёт и контроль выработки и начисления заработной платы рабочим-сдельщикам; учёт и начисление повременных и прочих видов оплат; расчёты удержаний из заработной платы физических лиц; аналитический учёт по работающим (по видам начислений и удержаний); сводные расчёты по заработной плате и др.

3. Для аудитора очень важно знание наиболее распространённых ошибок и нарушений, встречающихся при расчётах по оплате труда. Наиболее характерными из них являются включение в себестоимость продукции (работ, услуг) для целей налогообложения оплаты труда за проведение строительных работ; невключение в совокупный доход работающих суммы премий и выданных подарков; неверное начисление налога на доходы физических лиц и суммы по прочим видам оплат и т.д.

## **10. Аудит учёта кредитов, займов и целевого финансирования**

### **10.1 Задачи аудита учёта кредитов, займов и целевого финансирования, источники информации, используемые аудитором во время аудиторской проверки**

Основными законодательными и нормативными актами являются:

Гражданский кодекс Азербайджанской Республики (1999 г.),

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (2000 г. с последующими дополнениями и изменениями)

Закон Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе» (1994 г. с последующими изменениями и дополнениями в 1996, 2001, 2002 г.г.)

Национальные аудиторские стандарты Азербайджанской республики

Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учёте» (от 29.06 2004 г.).

Указ Президента Азербайджанской Республики от 07.02.2005г. «О внедрении Закона «О бухгалтерском учёте».

План счетов бухгалтерского учёта и инструкция по его применению (1995 г.)

Новый План счетов бухгалтерского учёта

Национальный бухгалтерский стандарт № 11 для коммерческих организаций «Об учётной политике, изменениях в учётных ценах и ошибках» (Утв. Приказом I- 73/1 Мин.финансов Азербайджанской Республики от 23.07.2007 г.)

Национальный бухгалтерский учётный стандарт № 1 «О представлении финансовой отчётности» для коммерческих

организаций (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

К *источникам информации* для проверки относятся также следующие документы: учётная политика предприятия, первичные учётные документы по разделу учёта, регистры синтетического и аналитического учёта по разделу учёта, выписки банка, платёжные поручения, кредитные договора, бухгалтерская отчётность и др. документы.

Предприятиями и организациями могут использоваться различные первичные учётные документы: как унифицированные, так и разрабатываемые предприятием самостоятельно.

*Цель* аудиторской проверки кредитных операций состоит в экспертизе достоверности данных первичных документов, полноты и точности отражения в учёте кредитных операций.

Объектами проверки являются расчёты с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, разными дебиторами и кредиторами, подотчётными лицами.

Рациональная организация контроля за состоянием расчётов способствует укреплению договорной и расчётной дисциплины, выполнению обязательств по поставкам продукции, повышению ответственности за соблюдение платёжной дисциплины, сокращению дебиторской и кредиторской задолженности, ускорению оборачиваемости оборотных средств, т.е. улучшению финансового состояния предприятия.

При аудите кредитов и займов аудитору в качестве первичных документов в бухгалтерии проверяемого предприятия предоставляют выписки банка, если проценты снимаются с расчётного счёта; платёжные поручения, если проценты перечисляются в другой банк; мемориальные ордера банка; выписки банка по ссудному счёту; кредитные договоры; договоры займа и др.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации, главным бухгалтером или уполномоченными лицами.

Без подписи главного бухгалтера или уполномоченного лица денежные и расчётные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

*Под финансовыми и кредитными обязательствами* понимаются документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключённые по товарному и коммерческому кредиту.

## **10.2 Организация учёта кредитов и займов на предприятии**

Планом счетов бухгалтерского учёта устанавливается состав обязательных *аналитических группировок* по каждому бухгалтерскому счёту.

Аналитический учёт по кредитам и займам на предприятии должен быть организован по:

- Видам кредитов и займов (манатный, валютный)
- Банкам и прочим организациям и физическим лицам, у которых он был получен;
- Целевому назначению кредитов;
- Срокам (просроченные кредиты; кредиты, срок погашения которых ещё не наступил);
- Участию в расчёте налогооблагаемой прибыли

При аудите кредитов и займов аудитор часто встречается с тем, что на предприятии не ведётся аналитический учёт кредитов. Поэтому в целях экономии рабочего времени аудитору не всегда следует приступать к проверке

правильности начисления процентов по кредитам и займам, если на предприятии плохо отлажен их аналитический учёт. В таких случаях аудитору вначале следует сгруппировать все кредитные договоры по определённым признакам и только затем приступить к проверке правильности начисления и отражения в бухгалтерском учёте предприятия процентов по банковским кредитам.

Состав регистров бухгалтерского учёта зависит от применяемой на предприятии формы бухгалтерского учёта. При журнально-ордерной форме счетоводства учёт кредитов и займов ведётся в журнале-ордере № 4. Если бухучёт на предприятии полностью компьютеризован, то в программе, при помощи которой обрабатываются данные, предусмотрен, как правило, большой перечень самых разнообразных форм (журнал-ордер по счёту, карточка по счёту, анализ счёта, обороты по счёту на определённую дату).

Бухгалтерская отчётность, в которой находит отражение данный раздел учёта, должна включать в себя:

- официальную бухгалтерскую (финансовую) отчётность: бухгалтерский баланс, отчёт о прибылях и убытках, отчёт о движении денежных средств, отчёт о движении капитала
- отчётность, предоставляемую в соответствии с законодательством в органы Государственного Комитета по статистике
- расчёты по налогам и платежам
- регистры налогового учёта
- расчёты, предоставляемые в государственные социальные, внебюджетные фонды, и др. формы отчётности

В учётной политике предприятия представлено описание альтернативных учётных решений, выбор которых предоставлен экономическому объекту.

В составе информации об учётной политике организации для целей бухгалтерского учёта необходимо наличие, как минимум данных о:

- переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную;
- составе и порядке списания дополнительных затрат по займам
- выборе способов начисления и распределения причитающихся доходов по заёмным обязательствам
- порядке учёта доходов от временного вложения заёмных средств

### 10.3 Основные аудиторские процедуры

В соответствие с Налоговым Кодексом расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным налогоплательщиком, включаются в состав внереализационных расходов.

Вопросы, которые необходимо задать аудитору руководству экономического субъекта и соответственно назначаемые аудиторские процедуры следующие: см. таблицу.10.1

Таблица 10.1

№	Вопрос	Документ который следует запросить	Назначаемая аудиторская процедура
1.	Предприятие получало кредиты только в одном банке		Проверка полноты первичных документов, оформляющих получение и возврат, изменение условий предоставления кредитов или займов, начисление процентов по ним
2.	Предприятие получало деньги путём начисления на расчётный счёт		Проверка полноты первичных документов по кредитам банков, учитываемых на ссудном счёте. Проверка полноты первичных документов по займам, полученным наличными в кассу предприятия
3.	Превышение банковских процентов сверх установленных норм относили на расходы, учитываемые при налогообложении прибыли		Проверка обоснованности включения в состав налоговых расходов умм процентов по кредитам и займам
4.	Проценты по долгосрочным кредитам выплачивались после введения объектов основных средств в эксплуатацию	Акт о введении объектов основных средств в эксплуатацию	Проверка правильности включения процентов по кредитам и займам в инвентарную стоимость объектов внеоборотных активов
5.	Все ли кредиты и займы были израсходованы по целевому назначению		Проверка фактического соблюдения целевого назначения кредита

Кроме перечисленных выше, в процессе проверки используются также такие аудиторские процедуры, как: проверка правильности включения процентов по кредитам и займам в фактическую себестоимость ценных бумаг; проверка обоснованности включения процентов по кредитам и займам в состав операционных расходов в зависимости от целевого назначения кредита или займа; проверка фактической уплаты процентов по кредитам и займам; проверка правильности включения в состав налоговых расходов процентов по кредитам и займам в пределах норм.

#### 10.4 Типичные ошибки и упущения

Рассмотрим перечень типовых нарушений при отражении в бухучёте операций, связанных с получением кредитов и займов.

*Первый* вид нарушений связан с отсутствием документов, оформляющих кредитные отношения:

- Отсутствие кредитного договора или договора займа
- Отсутствие выписок банка со ссудного счёта
- Отсутствие мемориальных ордеров, подтверждающих списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита
- Отсутствие мемориальных ордеров, подтверждающих списание в безакцептном порядке сумм процентов, уплачиваемых по кредитным договорам
- Отсутствие дополнительных соглашений к кредитному договору (договору займа), изменяющих процентную ставку по кредиту, сроки возврата кредита и др. условия.

*Второй* вид нарушений связан с нарушением принципов формирования расходов.

1. Неправильное отнесение затрат по полученным займам и кредитам к отчётным периодам (затраты должны признаваться текущими расходами того периода, в котором они произведены, за исключением той их части, которая включается в фактическую себестоимость приобретаемых товарно-материальных ценностей).

2. Неправильное отражение процентов по полученным займам и кредитам в бухучёте (затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы организации, являются её операционными расходами и подлежат включению в финансовый результат организации).

3. Неправильное отражение процентов по полученным займам и кредитам в случае если организация использует средства полученных займов и кредитов для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, других ценностей и пр. (расходы по обслуживанию указанных займов и кредитов относится организацией-заёмщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и выдачей авансов и задатков на указанные выше цели).

*Третий* вид нарушений связан с несоблюдением принципов оценки имущества.

1. Включение в инвентарную стоимость объектов основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов, процентов по кредитам и займам, полученным на эти цели, после принятия этих объектов на учёт. Затраты по полученным займам и кредитам, непосредственно относящиеся к приобретению и (или) строительству инвестиционного актива, должны включаться в первоначальную стоимость этого актива и погашаться посредством начисления амортизации.

2. Включение в стоимость ценных бумаг процентов по кредитам и займам, полученным для приобретения ценных бумаг после принятия их к учёту.

*Четвёртый* вид нарушений связан с включением в налоговые расходы процентов по кредитам и займам, которые не могут быть в них включены.

1. Включение в налоговые расходы начисленных по кредиту или займу процентов за пользование заёмными средствами, но фактически на конец отчётного периода не уплаченных банку (при кассовом методе).

2. Включение в налоговые расходы затрат на оплату процентов по кредитам и займам, превышающим а) сумму процентов, рассчитанных по ставке процентов, предусмотренной договором кредита или займа; б) сумму процентов, рассчитанных исходя из срока действия договора кредита или займа, когда фактически кредит или заём превышает сумму процентов от фактически полученной суммы кредита.

*Пятый* вид нарушений связан с нарушением принципов формирования финансовых результатов (отнесение на собственные источники средств предприятия процентов по кредитам и займам сверх норматива, установленного Налоговым Кодексом Азербайджанской Республики.).

#### ***Выводы:***

1. При аудите кредитов и займов аудитор часто встречается с тем, что на предприятии не ведётся аналитический учёт кредитов. Поэтому в целях экономии рабочего времени аудитору не всегда следует приступать к проверке правильности начисления процентов по кредитам и займам, если на предприятии плохо отлажен их аналитический учёт. В таких случаях аудитору вначале следует сгруппировать все кредитные договоры по определённым признакам и только затем приступить к проверке

правильности начисления и отражения в бухгалтерском учёте предприятия процентов по банковским кредитам.

2. В составе информации об учётной политике организации для целей бухгалтерского учёта необходимо наличие, как минимум данных о переводе долгосрочной задолженности в краткосрочную; составе и порядке списания дополнительных затрат по займам; выборе способов начисления и распределения причитающихся доходов по заёмным обязательствам; порядке учёта доходов от временного вложения заёмных средств.

3. В процессе проверки используются такие аудиторские процедуры, как: проверка правильности включения процентов по кредитам и займам в фактическую себестоимость ценных бумаг; проверка обоснованности включения процентов по кредитам и займам в состав операционных расходов в зависимости от целевого назначения кредита или займа; проверка фактической уплаты процентов по кредитам и займам; проверка правильности включения в состав налоговых расходов процентов по кредитам и займам в пределах норм; проверка того, что все ли кредиты и займы были израсходованы по целевому назначению и пр.

4. Аудитор выявляет в процессе аудиторской проверки типовые нарушения при отражении в бухучёте операций, связанных с получением кредитов и займов.

## **11. Аудит учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции**

### **11.1 Цель и задачи аудита учёта затрат на производство, информационная база аудита**

Учет затрат на производство, как известно, является важнейшей частью бухгалтерского учета на предприятии. Цель учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции заключается в своевременном, полном и достоверном определении фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции, исчислении фактической себестоимости отдельных видов и всей продукции, контроле за использованием ресурсов и денежных средств.

Известно, что затраты предприятия состоят из всей суммы расходов предприятия на производство продукции и ее реализацию. Эти затраты, выраженные в денежной форме, называются себестоимостью. В нее включают стоимость основных фондов, природного и промышленного сырья, материалов, топлива и энергии, труда, используемых непосредственно в процессе изготовления продукции и выполнения работ, а также для сохранения и улучшения условий производства и его совершенствования, амортизационные отчисления, заработная плата производственного персонала и прочие денежные расходы.

Себестоимость продукции, представляя собой затраты предприятия на производство и обращение, служит основой соизмерения расходов и доходов, т.е. самоокупаемости. Себестоимость же, как элемент учёта для целей налогообложения, является величиной, уменьшающей налогооблагаемую базу.

Целью аудиторской проверки затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции является установление соответствия применяемого порядка учёта и налогообложения хозяйственных операций Закону о бухгалтерском учёте, Национальным учётным и аудиторским стандартам, Налоговому кодексу и др. существующим нормативным актам.

В связи с поставленной целью, прежде всего необходимо проверить, как выполняются по учёту затрат положения принятой учётной политики. Наряду с этим в задачи аудитора входят ознакомление с организационными и технологическими особенностями предприятия, типом производства, видами выпускаемой продукции, используемыми ресурсами.

С точки зрения соблюдения учётной политики аудитор должен установить:

- Неизменность выбранного в начале проверяемого периода (учётного года) метода учёта затрат, его соответствие нормативным документам
- Правильность разграничения и отнесения затрат по отчётным периодам
- Правильность отнесения материальных затрат
- Правильность начисления износа по основным средствам и отнесения на счета затрат
- Правильность начисления износа по нематериальным активам и включения сумм износа в издержки производства
- Обоснованности сумм накладных (косвенных) расходов и способов их распределения по объектам
- Правомерность отнесения фактических сумм расходов по командировкам, представительских расходов, расходов на рекламу, оплату аудиторских услуг и др. расходов и включения их в издержки производства.



В соответствии с Законом о бухгалтерском учёте, все хозяйственные операции, проводимые предприятием, должны оформляться документами. Отсюда, принцип документирования затрат определяет следующую задачу аудитора – подтвердить наличие оправдательных документов для обоснования затрат, а также проверить правильность отражения этих операций в бухгалтерском учёте.

Информационная база аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции: законодательные акты и инструкции, План счетов бухгалтерского учёта, учётная политика, бухгалтерская отчётность, смета расходов, нормативные и плановые калькуляции, регистры синтетического и аналитического учёта, первичные документы, используемые аудитором во время аудиторской проверки.

### **11.2 Проверка организации учёта затрат на производство продукции (работ, услуг)**

При проверке ведения учёта по выявлению и распределению прямых затрат аудитор анализирует данные, содержащиеся в ведомостях распределения и расчётах, к которым относятся: ведомости распределения начисленной заработной платы по счетам и шифрам затрат; ведомости распределения расхода материалов по направлениям производственных затрат; расчёт износа основных средств; нематериальных активов; сводные данные по расчётам с поставщиками и подрядчиками и др.

При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета затрат на производство оборотам и остаткам по счетам синтетического учета: капитальных вложений, основного производства, административных расходов. Данные аналитического учета 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 затрат на производство. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

По учёту потерь в производстве аудитор проверяет, как вёлся учёт брака продукции, на каких виновников относились суммы потерь от простоев, недостач и др. Учёт потерь от простоев организуют с помощью специальных документов - простейших листков. Потери от простоев по внутренним и внешним причинам учитывают на счетах производства, административных и коммерческих расходов. Учёт недостач и излишков в производстве осуществляется, как правило, в ходе инвентаризации. Недостачи являются результатом неточностей оперативного контроля, хищений и других причин. Аудитор проверяет, отнесены ли недостачи на конкретных виновников. Далее осуществляется сверка данных бухгалтерского учета затрат на производство с данными бухгалтерской отчетности. Аудиторская организация при проведении аудита должна получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что:

- конечные сальдо по счетам синтетического учета незавершенного производства 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 затрат на производство;
- в случае проведенных корректировок начальных и сравнительных показателей бухгалтерской отчетности (например, изменения начального сальдо в результате

переоценки незавершенного производства) результаты корректировок соответствующим образом раскрыты в пояснениях к проверяемой бухгалтерской отчетности.

Если организация провела переоценку незавершенного производства и его балансовая стоимость на начало отчетного периода изменена, аудитору необходимо убедиться в правильности отражения в отчетности переоцененной (восстановительной) стоимости незавершенного производства. Объем выборки для проверки сальдо по счетам учета затрат на производство продукции (работ, услуг) и операций с ними определяют на основе оценки аудиторских рисков, проведенной на стадии планирования аудита. В ходе проверки при уточнении оценки системы внутреннего контроля и аудиторского риска объем выборки может быть изменен.

#### *Проверка правильности раскрытия информации в бухгалтерской отчетности*

Существенная информация о затратах на производство продукции (работ, услуг) подлежит раскрытию в пояснительной записке и/или формах бухгалтерской отчетности. Аудиторам необходимо установить полноту раскрытия информации в бухгалтерской отчетности. В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и административных расходов. В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;
- изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году;

- расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.). Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

По результатам аудита следует подготовить мнение аудитора по вопросам: о соответствии данных аналитического учета затрат на производство, оборотам и остаткам по счетам синтетического учета: капитальных вложений, основного производства, административных расходов; о соответствии данных бухгалтерского учета затрат на производство соответствующим данным бухгалтерской отчетности.

#### **11.3 Особенности аудиторской проверки отдельного экономического элемента затрат**

Известно, что затраты, включаемые в себестоимость продукции, группируются в зависимости от их экономического содержания по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация основных средств; прочие затраты. Отметим, что такое распределение затрат позволяет определить структуру себестоимости и отражается в приложении к бухгалтерскому балансу. Рассмотрим особенности аудиторской проверки каждого экономического элемента затрат

*Материальные затраты.* В зависимости от назначения производственные запасы, используемые при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, а также для управленческих нужд, подразделяются на следующие

группы: сырьё и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы. Указанные классификации производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учёта, а также составления статистического отчёта об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производстве.

Производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учёту по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость материальных ресурсов устанавливается в зависимости от расходов на их приобретение (за вычетом налога на добавленную стоимость), включая проценты за продажу этих ресурсов продавцами в кредит, оплату накладных расходов снабженческим, внешнеэкономическим организациям, комиссионные, стоимость услуг товарных бирж, таможенные пошлины, расходы на перевозку и хранение ресурсов силами сторонних организаций и др. Затраты, связанные с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) материальных ресурсов транспортом и персоналом предприятия, подлежат включению в соответствующие элементы затрат на производство. В стоимость материальных ресурсов включаются также затраты предприятий на приобретение тары и упаковки, полученных от поставщиков материальных ресурсов за вычетом стоимости этой тары по цене её возможного использования в тех случаях, когда цены на тару установлены особо сверх цены на эти ресурсы.

Предприятие самостоятельно определяет и фиксирует в приказе об учётной политике метод оценки материалов. Аудитор проверяет, в первую очередь, правильность оценки материальных ресурсов, списанных на себестоимость произведённой продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Основной ошибкой, которую выявляют аудиторы при проверке *затрат на оплату труда*, является несоблюдение принципа производственной направленности трудовых затрат. При проверке первичных документов по начислению заработной платы (табелей, расчётно-платёжных ведомостей) аудитор может выявить факты включения в себестоимость основной деятельности расходов на оплату труда тех работников, которые заняты в других видах деятельности (строительство, социально-культурное обслуживание и т.п.). Это достигается путём сличения данных по кредиту счёта 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда» в части, списанной на производственные счета, и показателей по итогу сводной ведомости по оплате труда в части её начисления. Данные по итогу сводной ведомости, как правило, должны быть больше, чем данные по дебету счетов учёта производственных затрат.

К элементу «*Отчисления на социальные нужды и в пенсионный фонд*» относят выплаты по установленным законодательством нормам в обязательные внебюджетные фонды. При проверке правильности отнесения на себестоимость отчислений на социальные нужды аудитор должен обратить внимание на соблюдение прямой зависимости источника начисления взносов во внебюджетные фонды от источника начисления самого фонда оплаты труда. Иначе говоря, каков источник выплаты, таков и источник уплаты взносов, а это может быть либо себестоимость продукции, либо собственные средства предприятия.

Например, в процессе проверки аудитор обнаружил операцию, согласно которой на себестоимость продукции была списана материальная помощь, оказанная работнику для строительства жилья. На данную выплату были начислены взносы во внебюджетные фонды и списаны на себестоимость. Аудитор признал такую операцию необоснованной, повлекшей завышение себестоимости и зани-

жение налогооблагаемой прибыли. Сама выплата и начисления по ней подлежат списанию за счёт собственных источников предприятия.

Следующий элемент «*Амортизация основных средств*» предназначен, как известно, для группировки производственных затрат, связанных с использованием объектов, не перерабатываемых в процессе коммерческой деятельности, а именно: зданий, машин, оборудования. Стоимость этих основных производственных средств переносится на производимую продукцию не одновременно, а в течение длительного периода. Затраты на приобретение и создание этих объектов в себестоимость продукции не включаются, однако на себестоимость списывается их амортизация.

Амортизация, как известно, как категория бухгалтерского учёта означает отнесение на затраты отчётного периода части стоимости основных средств, использование которых было одним из условий получения прибыли в этом сезоне. Для исчисления финансовых результатов и связанного с ними налога на прибыль важное значение имеет правильно избранная амортизационная политика, в том числе метод начисления амортизации. Прежде всего необходимо определить, какой для данного предприятия способ амортизации наиболее приемлем, есть ли необходимость в ускоренной или замедленной амортизации. Следует отметить, что на протяжении более 50-ти лет в нашей системе учёта применялся безвариантно только один метод начисления – метод прямолинейного списания. В 1998 году Министерством финансов Азербайджанской республики была утверждена Инструкция «О новом (открытом) методе расчёта износа (амортизации)». Метод ускоренной амортизации был предположен и в старом Законе о бухгалтерском учёте (от 1995 г.).

В настоящее время, в принятом в соответствии с Программой по внедрению в 2005-2008 г.г. Национальных

бухгалтерских стандартов (решение Кабинета Министров Азербайджанской Республики № 139 от 18.06.2005г.), Национальном бухгалтерском стандарте № 7 (от 23.07.2007 г.) «Земля, здания и оборудование» предлагаются четыре метода амортизации внеоборотных активов: 1) метод прямолинейного списания; 2) метод уменьшаемой остаточной стоимости; 3) метод единицы продукции; 4) метод суммы числа лет.

В связи с этим, на сегодняшний день, стоящими перед отечественными бухгалтерами основными проблемными вопросами признания и оценки основных средств в балансовом отчёте, по нашему мнению, наряду с определением и методикой амортизации актива, являются также определение сроков признания актива, первоначальной и балансовой стоимости актива, а также прочих уменьшений стоимости основных средств.

Предприятие провозглашает в учётной политике использование того или иного метода начисления амортизации, что, в свою очередь, зависит от целого ряда факторов: степени предполагаемой интенсивности эксплуатации оборудования и скорости его износа, предполагаемой продолжительности оборудования, требования рынка (спроса) по обновлению выпускаемой продукции, длительности жизненного цикла продукции, выпускаемой на амортизируемом оборудовании, прогнозируемой динамики цен и т.д. Причём выбранный способ амортизации не должен изменяться в течение всего срока полезного использования основных средств (кроме случаев их нахождения на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации). Срок полезного использования объектов основных средств определяется предприятием при принятии объекта к бухгалтерскому учёту. Амортизационные отчисления по основным средствам отражаются в бухгалтерском учёте отчётного периода, к которому они относятся, и

начисляются независимо от результатов деятельности предприятия в отчётном периоде.

Как показало проведённое исследование, сегодня наши предприятия пользуются только одним методом амортизации – исходя из остаточной стоимости основных средств. Налогоплательщики при исчислении базы для обложения налогом на имущество исключают суммы начисленной амортизации основных средств не только основной деятельности, но и объектов жилищно – коммунального хозяйства и внешнего благоустройства. Аудитор следит за правильностью включения этих сумм в расчёт и тождественностью данных суммам, отражённым на счёте 112 «Износ основных средств».

В общепринятой мировой учётной практике и в соответствии с МСФО предполагается, что счёт «Собственность, здания и оборудование» включает активы, которые производительно используются. Поэтому аудитор должен обратить внимание на то, что если значительная часть объектов внеоборотного имущества предприятия не используется длительное время и не предвидится определённых перспектив в отношении использования таких объектов, то они не должны признаваться в балансе как основные средства. В противном случае такое признание приведёт к искажению данных балансового отчёта.

Существенной проблемой в отношении признания внеоборотных активов является вопрос об активах, по определению относящихся к основным средствам, но не удовлетворяющих критерию признания единицы основных средств в балансовом отчёте. Например, здания, сооружения и оборудование, приобретённые для обслуживания производственной деятельности предприятия, так называемые объекты его социальной инфраструктуры и внеоборотного имущества, обеспечивающие безопасность жизнедеятельности или охрану окружающей среды, или иначе

говоря, пассивные основные средства. На наш взгляд, одним из конструктивных подходов к решению этой проблемы может быть использование соответствующего положения учётных стандартов.

Только при соблюдении всех перечисленных выше условий, можно обеспечить выполнение бухгалтерским учетом своих задач: правильное оформление документов и своевременное отражение в учете поступления основных средств, их внутреннего перемещения, выбытия; достоверное определение результатов от реализации и прочего выбытия основных средств; правильное начисление амортизации; контроль за сохранностью основных средств в разрезе ответственных лиц и др.

Важной составляющей аудиторской проверки должна быть проверка того, что не продолжается ли начисление амортизации по основным средствам, уже имеющим полный износ. По всем фактам неправильного начисления амортизации определяются суммы излишне начисленной и недоначисленной амортизации. Устанавливают, как это повлияло на себестоимость продукции и финансовые результаты, выявляют причины нарушений и виновников.

К элементу «*Прочие затраты*» в составе себестоимости продукции (работ, услуг) относятся следующие: налоги, сборы, платежи; платежи за выбросы (сбросы) загрязняющих веществ; вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения; затраты на оплату процентов по полученным кредитам; затраты на командировки; плата за подготовку и переподготовку кадров; затраты на организационный набор работников; на гарантийный ремонт и обслуживание; плата за аренду; представительские расходы; амортизация по нематериальным активам и другие затраты, входящие в себестоимость продукции (работ, услуг), но не относящиеся к ранее перечисленным элементам затрат.

Рассмотрим, к примеру, отдельные аспекты аудиторской проверки правильности списания на себестоимость расходов по аренде. Согласно существующему порядку, в себестоимость продукции включается плата за аренду отдельных объектов основных производственных средств, а также лизинговые платежи по операциям финансового лизинга. Практика показывает, что много вопросов вызывает списание расходов по ремонту арендованных средств. Основанием для аудиторской проверки служит договор аренды. В целях аудита нередко проводится анализ, а в случае необходимости и юридическая экспертиза договоров аренды. Например, в ходе проверки на предприятии аудитор выявил операцию, связанную с отнесением расходов по ремонту арендованного имущества на себестоимость продукции. Однако, если в договоре аренды предусмотрено, что все виды имущества ремонтирует арендодатель, то, следовательно, у арендатора отсутствуют основания для списания расходов по ремонту на себестоимость. При проверке операций по аренде недвижимого имущества следует обратить внимание на обязательное условие регистрации сделок в соответствии с действующим законодательством. Без этого договор аренды будет считаться недействительным, и, следовательно, у арендатора не будет оснований для списания арендной платы на себестоимость продукции (работ, услуг).

#### **11.4 Аудиторская проверка калькулирования себестоимости продукции**

Теперь рассмотрим некоторые актуальные вопросы аудиторской проверки *калькулирования себестоимости продукции*.

Совокупность приёмов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих

определение фактической себестоимости продукции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции составляют метод учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции. Калькуляция – это определение себестоимости единицы отдельных видов продукции или всей товарной продукции. Иначе говоря, калькуляция как способ группировки затрат относительно конкретной единицы продукции даёт возможность отследить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне производственного процесса.

Калькулирование используется для планирования себестоимости продукции и установления обоснованных цен на продукцию, работы и услуги. При калькулировании обобщаются затраты предприятия в денежной форме на производство и реализацию конкретного вида продукции, а также на выполнение единицы работ и услуг (перевозка грузов, ремонтные работы и др.).

Таким образом, важной составляющей аудита затрат является проверка правильности калькулирования. Разумеется, что аудитор должен знать, что по статьям расходов затраты группируются в зависимости от места и цели их возникновения и относятся на каждый вид изделия прямым или косвенным методом. При этом состав расходов в каждой отрасли экономики различен и определяется соответствующими отраслевыми инструкциями и методическими рекомендациями.

При проверке калькулирования себестоимости продукции аудитор устанавливает правильность: классификации затрат на производство продукции; учёта и распределения затрат по статьям калькуляции; определения потерь от брака и потерь от простоев; определения незавершённого производства; определения косвенных расходов; применения методов учёта затрат и калькулирования себестоимо-

сти продукции; составления бухгалтерских записей по учёту затрат на производство; ведения синтетического и аналитического сводного учёта производственных затрат; а также соответствие записей аналитического и синтетического учёта по счетам затрат записям в главной книге и балансе.

Следует отметить, что в рыночных условиях возрастает значение таких методов учёта затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, которые обеспечивают единство принципов исчисления производственных затрат на различных предприятиях.

В настоящее время основными методами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции являются простой, позаказный, поперечный и нормативный методы. На предприятиях (по отдельным производствам или даже частям производства) могут применяться как один, так и все эти методы в зависимости от особенностей технологии и организации производства. Поэтому правильное исчисление себестоимости продукции имеет большое значение: чем лучше организован учет, чем совершеннее методы калькулирования, тем легче выявить посредством анализа резервы снижения себестоимости продукции.

На любом предприятии проблемой является распределение затрат по периодам, подразделениям или услугам. Нет абсолютно правильного ответа на эти вопросы. С проблемой распределения затрат по объектам связано их разделение на прямые, которые непосредственно относятся на данный вид продукции, и косвенные, связанные с производством многих изделий одновременно. Отметим, что от того или иного способа распределения косвенных расходов зависит точность и достоверность исчисления себестоимости отдельных видов продукции, а значит, и отражаемый в финансовой отчетности конечный

финансовый результат, и величина налогооблагаемой прибыли. По нашему мнению, в условиях рынка предприятие должно стремиться как можно большую часть расходов относить прямым путём на себестоимость отдельных видов продукции.

Одна из задач аудиторской проверки – это подтверждение обоснованности выбранного метода калькулирования.

Для распределения косвенных расходов по видам продукции в разных отраслях применяют разные способы. При этом выбранный способ должен быть установлен в учётной политике предприятия, соответствовать существующим здесь производственным (технологическим) процессам, а также должен быть простым и нетрудоемким.

Основными методами распределения являются:

- пропорционально количеству часов работы оборудования – используется на предприятиях, где применяется однородное оборудование;
- пропорционально сметным (нормативным) ставкам на базе коэффициентов-машино-часов на фактический выпуск продукции – рекомендован предприятиям где изготавливается разнообразная сложная продукция с использованием различного уровня расходов на содержание и эксплуатацию оборудования;
- пропорционально основной заработной плате производственных рабочих;
- пропорционально затратам на обработку изделия; пропорционально массе или объёму выработанной продукции; количеству отработанных рабочими человеко-часов и др.

Наиболее простым и широко распространенным методом распределения косвенных расходов является распределение пропорционально заработной плате производственных рабочих. Это распределение удобно тем, что оно является довольно простым, да и сумма заработной платы

производственных рабочих обязательно представлена в учетных записях. Однако применение этого метода оказывается не всегда достаточно обоснованным. Различные виды вырабатываемой предприятием продукции могут иметь разную трудоемкость и степень механизации производства. Большая часть косвенных расходов при распределении их по заработной плате будет отнесена на более трудоемкую продукцию с более низким уровнем механизации производства. В себестоимости этой продукции расходы на оплату труда будут иметь более высокий удельный вес. А должно быть наоборот: чем ниже уровень механизации производства и выше трудоемкость труда, тем меньше косвенных расходов следует включать в ее себестоимость, так как основная доля в их составе приходится на расходы, связанные с работой оборудования.

Практика показывает, что на предприятиях часто встречаются ситуации, когда при осуществлении нескольких видов деятельности (или выпуске различной продукции), не распределяет косвенные расходы между ними. В этом случае происходит искажение себестоимости различных видов продукции, а это приводит к неправильным реальным финансовым результатам.

Методы калькулирования себестоимости продукции влияют на форму финансовой отчетности. Например, основное различие метода исчисления полной себестоимости продукции и «директ-костинг», как известно, заключается в порядке распределения постоянных расходов. В первом случае все затраты распределяются между реализованной продукцией и остатками готовой продукции. При втором методе постоянные расходы полностью относят на реализацию. Очевидно, что при полном калькулировании себестоимости продукции величина прибыли предприятия, показанная в Отчете о прибылях и убытках, и величина остатков запасов, отраженных в бухгалтерском балансе,

будет больше, чем при использовании метода калькулирования по переменным затратам.

Поэтому задача аудитора заключается в том, чтобы подтвердить правильность применяемого метода распределения косвенных расходов, закреплённого в приказе об учётной политике.

*Проверка правильности учёта и оценки незавершённого производства*

И, наконец, рассмотрим особенности аудиторской проверки незавершённого производства. Одним из важных направлений аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции является формирование мнения о достоверности оценки незавершённого производства. Затраты незавершенного производства составляют: незаконченные работы, не принятые заказчиком; продукция (полуфабрикаты), не прошедшая всех стадий обработки; готовые изделия, не принятые отделом технического контроля; не полностью укомплектованная продукция; законченная изготовлением продукция, не прошедшая испытаний и технической приёмки.. В незавершенное производство не включают материалы и покупные полуфабрикаты, не подвергшиеся обработке. Известно, что существуют такие способы оценки незавершённого производства, как фактическое взвешивание, штучный учёт, объёмное измерение, условный пересчёт и др. Методы оценки незавершённого производства определяются в приказе об учётной политике предприятия.

В процессе аудиторской проверки незавершённого производства необходимо изучить следующие вопросы: состояние учёта; своевременность и правильность инвентаризации; достоверность отражения результатов инвентаризации; соблюдение установленных норм незавершённого производства (если они утверждены пол предприятию) и правильность его оценки.



Исследования, проведённые на предприятиях, показывают, что инвентаризация незавершённого производства зачастую проходит нерегулярно и некачественно. Её результаты не отражаются в бухгалтерском учёте. Это приводит к необоснованному завышению себестоимости, отсутствию контроля за сохранностью материальных ценностей.

Например, если в процессе хозяйственной деятельности предприятия имели место случаи прекращения изготовления ранее начатых заказов, аудитор должен проверить, как использовались оставшиеся ценности, как определены и отражены в бухгалтерском учёте потери по аннулированным заказам. Отметим, что затраты по аннулированным производственным заказам включаются в состав коммерческих расходов.

При проведении аудита необходимо установить, проверялось ли при инвентаризации незавершенного производства фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве; фактическая комплектность незавершенного производства; остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено. Проводилась ли оценка незавершенного производства.

### **11.5 Типичные ошибки и упущения**

В завершение аудиторской проверки производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции аудитор делает вывод о существенности ошибок и их влиянии на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчётности предприятия.

Опыт проведения аудиторских проверок показывает, что можно выделить следующие ошибки (искажения) при ведении учёта затрат на производство:

- необоснованное завышение (занижение) величины материальных затрат, незавершённого производства, сумм по оплате труда и т.д.
- включение в издержки производства расходов, которые в соответствии с законодательством должны быть отнесены на счёт специальных источников (фонда потребления, использования прибыли и др.)
- отсутствие объектов калькулирования затрат
- необоснованное включение в издержки производства отчётного периода транспортных расходов, приходящихся на остаток нереализованного товара;
- отнесение капитальных вложений в основные средства на издержки производства и обращения
- включение в себестоимость затрат, производственный характер которых не обоснован;
- включение расходов в себестоимость без надлежащего документального обоснования и оправдательных первичных документов;
- включение расходов по командировкам, не связанным с предпринимательской деятельностью организации, в себестоимость и т.д.

### **Выводы:**

1. Целью аудиторской проверки затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции является установление соответствия применяемого порядка учёта и налогообложения хозяйственных операций Закону о бухгалтерском учёте, Национальным учётным и аудиторским стандартам, Налоговому кодексу и др. существующим нормативным актам.

2. С точки зрения соблюдения учётной политики аудитор должен установить: неизменность выбранного в начале проверяемого периода (учётного года) метода учёта затрат, его соответствие нормативным документам; правильность разграничения и отнесения затрат по отчётным периодам; правильность отнесения материальных затрат; правильность начисления износа по основным средствам и отнесения на счета затрат; правильность начисления износа по нематериальным активам и включения сумм износа в издержки производства; обоснованности сумм накладных (косвенных) расходов и способов их распределения по объектам; правомерность отнесения фактических сумм расходов по командировкам, представительских расходов, расходов на рекламу, оплату аудиторских услуг и др. расходов и включения их в издержки производства.

3. При проведении аудита необходимо сверить тождество данных аналитического учета затрат на производство оборотам и остаткам по счетам синтетического учета: капитальных вложений, основного производства, административных расходов. Данные аналитического учета 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 затрат на производство. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть соответственно равны.

4. При проверке калькулирования себестоимости продукции аудитор устанавливает правильность: классификации затрат на производство продукции; учёта и распределения затрат по статьям калькуляции; определения потерь от брака и потерь от простоев; определения незавершённого производства; определения косвенных расходов; применения методов учёта затрат и калькулирования себестоимости продукции; составления бухгалтерских записей по учёту затрат на производство; ведения синтетического и аналитического сводного учёта производственных затрат; а также соответствие записей аналитического и синтетического учёта по счетам затрат записям в главной книге и балансе.

5. Одна из задач аудиторской проверки – это подтверждение обоснованности выбранного метода калькулирования.

Для распределения косвенных расходов по видам продукции в разных отраслях применяют разные способы. При этом выбранный способ должен быть установлен в учётной политике предприятия, соответствовать существующим здесь производственным (технологическим) процессам, а также должен быть простым и нетрудоемким.

6. Одним из важных направлений аудита затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции является формирование мнения о достоверности оценки незавершённого производства. В процессе аудиторской проверки незавершённого производства необходимо изучить следующие вопросы: состояние учёта; своевременность и правильность инвентаризации; достоверность отражения результатов инвентаризации; соблюдение установленных норм незавершённого производства (если они утверждены пол предприятию) и правильность его оценки.

## **12. Аудит учёта готовой продукции, её отгрузки и реализации**

### **12.1 Цель и направления аудита. Информационная база аудита учёта готовой продукции, её отгрузки и реализации**

*Готовая продукция* – часть материально-производственных запасов организации, предназначенная для продажи, конечный результат производственного процесса, законченный обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которого соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством. Отражается готовая продукция в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат.

Отгруженные товары, сданные работы и оказание услуг отражаются в бухгалтерском балансе по фактической (или нормативной (плановой)) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с реализацией (сбытом) продукции, работ, услуг, возмещаемых договорной (контрактной) ценой.

В цикле выпуска и продажи готовой продукции формируются значимые для пользователей бухгалтерской отчётности показатели, такие как выручка от продажи, себестоимость проданной продукции и прибыль (убыток) от продаж, отражающие эффективность основной деятельности организации. Операции по продаже готовой

продукции являются объектом налогообложения и соответственно основным участком контроля, осуществляемым налоговыми органами и аудиторами.

*Целью* аудита учёта готовой продукции и её реализации является проверка организации учёта выпуска и движения готовой продукции, правильности и полноты отражения в учёте и отчётности готовой, отгруженной и реализованной продукции.

В соответствии с поставленной целью аудитор решает следующие задачи:

- выясняет, используется ли в рабочем плане счетов счёт 204 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (сч.40 старого Плана счетов)
- определяет, по какой стоимости – нормативной или плановой себестоимости – ведётся учёт готовой продукции
- проверяет, использует ли предприятие в договорах оговорку о том, что право собственности на отгруженную продукцию покупатель получает не в момент отгрузки
- оценивается полнота, своевременность и достоверность оприходования готовой продукции на склад, отпуска и продажи её покупателям;
- анализируется правильность и законность организации аналитического синтетического учёта операций, связанных с движением готовой продукции;
- контролируется соблюдение налогового законодательства в части налогообложения операций по продаже готовой продукции.

Основные законодательные и нормативные документы, регулирующие объект проверки: План счетов бухгалтерского учёта, положение об учётной политике организации, бухгалтерская отчётность, регистры синтетического и аналитического учёта (ведомости выпуска готовой продукции, её отгрузки и реализации), первичные документы по отгрузке готовой продукции (акты сдачи готовой продук-

ции на склады, приказы-накладные, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, договора), ведомости учёта остатков, выписки с расчётных счетов в банках, кассовые документы о поступлении выручки и др., используемые аудитором во время аудиторской проверки.

## 12.2 Программа аудита цикла выпуска и продажи готовой продукции. Объекты аудита

При подготовке программы аудита оценивается система внутреннего контроля экономического субъекта, с точки зрения надёжности, качества и степени доверия с использованием процедуры тестирования. Результаты тестирования организации бухгалтерского учёта цикла выпуска и продажи готовой продукции организации определяют критерии формирования плана и программы проверки.

Таблица 12.1

### Программа аудита цикла выпуска и продажи готовой продукции

Этап проверки	Объект аудиторской проверки	Процедура
Анализ учётной политики в части способа учёта готовой продукции	Учётная политика	Изучение способов учётной политики, соответствующих положениям по бухгалтерскому учёту
Выборочная проверка наличия и правильности оформления договоров поставки	Договора	Проверка договоров по формальным признакам и по существу отражённых положений
Выборочный контроль документального оформления движения готовой продукции на складе	Карточки складского учёта готовой продукции, счета-фактуры, накладные	Анализ товарного баланса, выборочная инвентаризация, контроль документов

Проверка правильности организации учёта выпуска и реализации готовой продукции, списания себестоимости проданной продукции, поступления выручки от продажи	Учётная политика, ведомости, журналы-ордера, Главная книга	Проверка учётных записей, арифметический контроль сумм
Выборочная проверка правильности оформления отгрузочных документов и их отражения в учёте	Счета-фактуры, накладные, книга продаж, ведомости № 16 16а	Проверка документации по формальным признакам, арифметическая проверка сумм, контроль документов
Проверка данных регистров учёта отгрузки готовой продукции и продажи и сверка их со счётами в главной книге	ведомости № 16, 16а, Главная книга, журналы-ордера	Пересчёт, проверка учётных записей
Проверка полноты и реальности сумм дебиторской задолженности	Договоры, акты сверки расчётов, журналы-ордера, ведомости № 16 16а	Подтверждение, контроль, выборочная инвентаризация
Проверка правильности учёта и налогообложения расчётов с покупателями	журналы-ордера, Отчёт о прибылях и убытках, расчёты (налоговые декларации) по отдельным налогам	Пересчёт, проверка соблюдения правил учёта
Проверка правильности формирования Отчёта о прибылях и убытках: выручки от продажи, себестоимости проданной продукции, валовой прибыли и прибыли (убытка) от продажи	Отчёт о прибылях и убытках, Главная книга	Пересчёт, проверка учётных записей, аналитические процедуры

Анализ динамики финансового результата от продажи готовой продукции и факторов, влияющих на него	Бухгалтерская и статистическая отчётность предприятия за разные отчётные периоды, Отчёт о прибылях и убытках, регистры аналитического и синтетического учёта	Методы экономического анализа: горизонтальный, вертикальный, трендовый анализ, детерминированный и стохастический факторный анализ и др. аналитические процедуры
--	--	--

### 12.3 Перечень применяемых аудиторских процедур

Для проверки правильности и полноты отражения в учёте и отчётности готовой, отгруженной и реализованной продукции применяются следующие аудиторские процедуры и методы получения аудиторских доказательств:

- проверка достоверности остатков готовой продукции на складе, отгруженной продукции и сумм дебиторской задолженности. Цель этой процедуры заключается в подтверждении реальности сумм дебиторской задолженности, остатков готовой продукции на складе, отгруженной продукции. К применяемым при этом способам получения аудиторских доказательств относятся: инвентаризация, наблюдение (на основании таких источников информации как инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, акт инвентаризации расчётов с покупателями, отчёт о движении готовой продукции на складах).

- проверка соответствия фактической оценки готовой и отгруженной продукции; дебиторской задолженности методам оценки, установленным учётной политикой организации. При этом применяются такие способы получения аудиторских доказательств как проверка соблюдения правил учёта отдельных хозяйственных операций, подтверждение, письменные запросы, устный опрос персонала

(на основании соответствующих журналов-ордеров, ведомостей, Главной книги, актов, Плана счетов, учётной политики);

- контроль: от первичных документов до регистров учёта с целью обнаружения неучтённых операций по отгрузке и продаже продукции. К применяемым при этом способам получения аудиторских доказательств относятся: подтверждение, устный опрос персонала, проверка документов, аналитические процедуры (на основании таких источников информации как счета-фактуры, накладные, приходные ордера, журналы-ордера и пр.)

- проверка реальности сумм дебиторской задолженности, авансов, полученных с помощью подтверждения, взятого от третьих лиц с целью подтверждения достоверности сумм дебиторской задолженности, авансов полученных. При этом применяются такие способы получения аудиторских доказательств как подтверждение, устный опрос персонала, проверка документов, аналитические процедуры, письменные запросы (применяемые источники информации –счета-фактуры, аналитические ведомости, письменный ответ).

Помимо указанных, аудитор должен провести также проверку полноты и своевременности отражения в учёте отгруженной и реализованной продукции; правильности складского учёта готовой продукции; правильности отражения в учёте результатов инвентаризаций готовой продукции и др.

### 12.4 Аудит неучтённой продукции

В случае если продукция не оформляется приёмо-сдаточными документами цеха или склада предприятия и не отражается в бухгалтерском учёте, возникает *неучтённая* продукция. Занижение оценки продукции даёт возмож-

ность должностным и материально-ответственным лицам предприятий и торговых организаций присваивать часть выручки, составляющую разницу между продажной и заниженной в учёте стоимости продукции. Так как неучтённая продукция не отражается в бухгалтерских документах, во многих случаях её наличие определяется на основании документации, отражающей технологические процессы производства этой продукции (документы на выплату заработной платы, данные оперативного учёта о закладке сырья и выпуске готовой продукции и др.), а также подтверждающей вывоз продукции с предприятия (пропуска, счета-фактуры, накладные и пр.)

В отдельных случаях неучтённая продукция может быть выявлена аудитором путём сличения (сопоставления) документов, отражающих получение продукции: документальных данных складов и цехов – производителей продукции; данных инвентаризаций готовой продукции в цехах и на складах предприятия – с учётными данными на день проведения таких инвентаризаций и т.п. В ходе аудиторской проверки аудитор должен изучить всю документацию, позволяющую сделать вывод о наличии или об отсутствии случаев выпуска и реализации неучтённой продукции.

Аудитор должен иметь в виду, что материальный ущерб может иметь место лишь в том случае, если неучтённой продукции в наличии не окажется, т.е. она была вывезена с предприятия без отражения в учёте. Для установления факта выпуска неучтённой продукции аудитор может воспользоваться разными способами анализа и проверки документов: сопоставление данных инвентаризаций складов готовой продукции предприятия и учётных данных в местах хранения; сличение документов, подтверждающих вывоз с предприятия готовой продукции (товарно-транспортные накладные, путевые листы, наклад-

ные, пропуска), с документами бухгалтерского и оперативного учёта продукции на складах. В результате такого сличения могут устанавливаться случаи вывоза не оприходованной по складу продукции, которая в расход не была списана и в недостатке не оказалась.

Аудитор должен определить материальный ущерб в размере стоимости вывезенной неучтённой продукции.

Аудитор осуществляет также проверку правильности списания расходов на продажу.

### **12.5 Типичные ошибки аудита учёта готовой продукции, её отгрузки и реализации**

К типичным *ошибкам* аудита выпуска и продажи готовой продукции относятся следующие:

- Оценка готовой продукции не соответствует методу оценки, установленному учётной политикой организации.

Организации могут вести учёт выпуска продукции 1) без использования 204 «Выпуск продукции (работ, услуг)» (сч.40 старого Плана счетов) и 2) с использованием счёта 204. В первом случае на счёте готовой продукции учёт выпуска продукции отражается по фактической себестоимости.

Во втором случае продукция отражается по нормативной или плановой производственной себестоимости. Необходимым условием использования сч.204 (40) «Выпуск продукции (работ, услуг)» является применение на предприятии показателей нормативной или плановой себестоимости, что достигается обычно при нормативном методе учёта затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

- Оценка отгруженной продукции не соответствует методу оценки, установленному учётной политикой организации. Товары отгруженные учитываются на счёт «Товары

отгруженные» по фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости. Записи по дебету этого счёта в корреспонденции со счётами «Готовая продукция», 205 (41) «Товары» могут производиться только в соответствии с оформленными документами по отгрузке готовых изделий.

Если предприятие отражает реализацию продукции по мере оплаты покупателем расчётных документов, то счёт «Товары отгруженные» используется для обобщения информации о наличии и движении всей отгруженной продукции.

- Неполное отражение в учёте выпущенной продукции. По строке «готовая продукция» в бухгалтерской отчётности показывается фактическая производственная себестоимость остатка законченных производством изделий, прошедших испытания и приёмку, укомплектованных всеми частями согласно условиям договоров с заказчиками и соответствующим техническим условиям и стандартам. Продукция, не отвечающая указанным требованиям, и не сданные работы считаются незаконченными и показываются в составе незавершённого производства.

- Несвоевременное отражение в учёте отгруженной и реализованной продукции. При этом возможны два варианта ошибок.

1. отражение в учёте продукции как реализованной, в то время как в соответствии с договором она ещё не может быть признана реализованной, а должна быть отражена в учёте и отчётности как отгруженная

2. отражение в учёте продукции как отгруженной, в то время как в соответствии с договором она уже реализована, т.е. момент перехода права собственности от продавца к покупателю уже состоялся

-Отсутствие налаженного аналитического учёта готовой продукции по местам хранения и отдельным видам

готовой продукции. Для хранения готовой продукции на предприятии должны быть организованы отдельные складские помещения. Если на предприятии имеется несколько складов готовой продукции, на первичных документах и документах аналитического учёта должно быть указано место хранения, например, номер или код склада. Согласно отраслевым требованиям продукция должна быть идентифицирована по артикулам, сортам, размерам, типам и т.д. Аналитический учёт при этом должен быть организован так, чтобы позволял в любой момент времени иметь точные данные о том, какая продукция, какого типо-сорта-размера имеется на предприятии, а также, где она хранится.

-Отсутствие проведения инвентаризаций готовой продукции

-Неправильное отражение в учёте морально устаревшей, испорченной при хранении готовой продукции

-Неверное отражение в бухгалтерском учёте различных товарно-материальных ценностей

### **Выводы:**

1. В цикле выпуска и продажи готовой продукции формируются значимые для пользователей бухгалтерской отчётности показатели, такие как выручка от продажи, себестоимость проданной продукции и прибыль (убыток) от продаж, отражающие эффективность основной деятельности организации. Операции по продаже готовой продукции являются объектом налогообложения и соответственно основным участком контроля, осуществляемым налоговыми органами и аудиторами. Отсюда целью аудита учёта готовой продукции и её реализации является проверка организации учёта выпуска и движения готовой продукции, правильности и полноты отражения в учёте и отчётности готовой, отгруженной и реализованной продукции.

2. В случае если продукция не оформляется приёмо-сдаточными документами цеха или склада предприятия и не отражается в бухгалтерском учёте, возникает неучтённая продукция. Занижение оценки продукции даёт возможность должностным и материально-ответственным лицам предприятий и торговых организаций взимать часть выручки, составляющую разницу между продажной и заниженной в учёте стоимости продукции.

3. Аудитор должен иметь в виду, что материальный ущерб может иметь место лишь в том случае, если неучтённой продукции в наличии не окажется, т.е. она была вывезена с предприятия без отражения в учёте. Для установления факта выпуска неучтённой продукции аудитор может воспользоваться разными способами анализа и проверки документов: сопоставление данных инвентаризаций складов готовой продукции предприятия и учётных данных в местах хранения; сличение документов, подтверждающих вывоз с предприятия готовой продукции (товарно-транспортные накладные, путевые листы, накладные, пропуски), с документами бухгалтерского и оперативного учёта продукции на складах.

4. Аудитор должен определить материальный ущерб в размере стоимости вывезенной неучтённой продукции.

Аудитор осуществляет также проверку правильности списания расходов на продажу.

### **13. Аудит учёта финансовых результатов и их использования**

#### **13.1 Цель, задачи и основные направления аудита учёта финансовых результатов. Основные законодательные и нормативные документы, регулирующие объект проверки и источники информации**

Детальная проверка правильности определения финансовых результатов хозяйственной деятельности организации существенно отличается от проверки балансовых статей её активов и обязательств.

*Цель* аудита финансовых результатов и распределения прибыли – установление достоверности отражения в учёте и отчётности прибылей и убытков предприятия, законности распределения и использования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения. Это необходимо для установления достоверности конечного финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчётности во всех существующих аспектах.

Основными *задачами* данного вида аудита являются:

- Оценка соответствия бухгалтерской (финансовой) отчётности данным синтетического и аналитического учёта составляющих конечного финансового результата;
- Подтверждения соответствия оформленных предприятием бухгалтерских операций действующему законодательству в области бухгалтерского учёта;
- Проверка правильности формирования и отражения прибыли (убытка) от продаж и прочих доходов;
- Проверка правильности налогообложения прибыли;
- Проверка направлений использования и распределения чистой прибыли, фондов и резервов;



- Проверка и подтверждение отчётности о финансовых результатах.

Главными *направлениями* аудита учёта финансовых результатов являются

1. Аудит порядка формирования финансовых результатов
2. Аудит правильности учёта прочих доходов и расходов
3. Аудит правильности налогообложения прибыли
4. Проверка текущего использования прибыли, её распределения и проверка прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, фондов и резервов.

К основным законодательным и нормативным *документам*, регулирующим объект проверки данного раздела учёта являются:

Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учёте» (от 29.06.2004 г.).

Указ Президента Азербайджанской Республики от 07.02.2005г. «О внедрении Закона «О бухгалтерском учёте».

План счетов бухгалтерского учёта и инструкция по его применению (1995 г.)

Новый План счетов бухгалтерского учёта

Национальный бухгалтерский стандарт № 11 для коммерческих организаций «Об учётной политике, изменениях в учётных ценах и ошибках» (Утв. Приказом I- 73/1 Мин. финансов Азербайджанской Республики от 23.07.2007 г.)

Налоговый кодекс Азербайджанской Республики (2000 г. с последующими дополнениями и изменениями)

Гражданский Кодекс Азербайджанской Республики (1999)

Закон Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе» (1994 г. с последующими изменениями и дополнениями в 1996, 2001, 2002 г.г.)

Национальные аудиторские стандарты Азербайджанской республики.

Национальный бухгалтерский учётный стандарт № 1 «О представлении финансовой отчётности» для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

Национальный стандарт бухгалтерского учёта № 2 «Отчёт об изменении капитала для коммерческих организаций» (утверждён приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

«Отчёт о движении денежных средств как национального стандарта бухгалтерского учёта № 5 для коммерческих организаций (утверждённого приказом 1-38 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 18.04.2006).

Национальный стандарт бухгалтерского учёта № 3 «Налог на текущую прибыль» для коммерческих организаций (утверждён приказом 1-130 Министерства финансов Азербайджанской Республики от 29.12.2007 г.).

Источниками информации для проверки являются учредительные документы; протоколы собраний учредителей, распоряжений; первичные документы, служащие основанием для одобрения и отражения в учёте хозяйственных операций, связанных с формированием и использованием финансовых результатов; отчёты кассира, приходные и расходные кассовые ордера, платёжные ведомости, квитанции, выписки банков, учётные регистры, Главная книга, декларации по налогу на прибыль, налогу на имущество и др.

### 13.2 Основные применяемые аналитические процедуры

В ходе аудиторской проверки аудитор применяет различные методы получения аудиторских доказательств, к которым относятся проверка соблюдения правил учёта

отдельных хозяйственных операций; инспектирование-подтверждение; наблюдение; запрос; пересчёт; аналитические процедуры. Аудит финансовых результатов и их использование подразумевает проведение следующих аудиторских процедур.

1. Нормативная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчётности, в том числе по видам прибылей (убытков): валовой прибыли; прибыли (убытка) от продаж; прибыли (убытка) до налогообложения; прибыли (убытка) от обычной деятельности; чистой прибыли (непокрытого убытка).
2. Арифметическая проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчётности, в т.ч. по видам прибылей (убытков).
3. Встречная проверка достоверности отражения финансовых результатов в бухгалтерской отчётности, в т.ч. по видам прибылей (убытков).
4. Нормативная проверка правильности отражения налога на прибыль в бухгалтерской отчётности в соответствии с требованиями Национальных бухгалтерских стандартов
5. Арифметическая проверка правильности отражения налога на прибыль в бухгалтерской отчётности.
6. Нормативная проверка правильности отражения в бухгалтерской отчётности операций по использованию финансовых результатов.
7. Нормативная проверка правильности бухгалтерского учёта использования финансовых результатов, в том числе: начисления дивидендов; формирования резервного фонда.
8. Аналитические процедуры оценки структуры и динамики финансовых результатов организации; расчёта и оценки показателей рентабельности продукции и капитала.

### 13.3 Методика проверки учёта финансовых результатов и использования прибыли

Как известно, в условиях рыночных отношений целью предпринимательской деятельности является максимизация финансовых результатов. Прибыль и рентабельность обеспечивают предприятию возможность прочно удерживать свои позиции на рынке, удовлетворять социальные и материальные потребности собственника капитала и работников предприятия, на основе налога на прибыль обеспечивать формирование бюджетных доходов.

В качестве источников информации при проверке учёта финансовых результатов используются данные аналитического и синтетического учёта по счетам «Реализация продукции (работ, услуг)», «Прибыли (убытки)», а также информация «Отчёта о прибылях и убытках».

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) отражаются на счете прибылей (убытков) и определяется из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов.

Аудитор выясняет, как в учётной политике для целей налогообложения предприятия предусмотрено учитывать финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) - по методу начисления или по кассовому методу.

Далее аудитор проверяет аналитические документы, регистры учёта (при журнально-ордерной форме учёта – журнал-ордер №15) и устанавливает законность, правильность и достоверность отражённых сумм прибылей и убытков.

Финансовый *результат* (прибыль) *от продажи* продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от реализации (кредитовый оборот счёта «Реализация продукции (работ, услуг) без НДС и акцизов и фактической

себестоимостью реализованной продукции (дебетовый оборот счёта).

Если предприятие реализует продукцию (работы, услуги) за валюту, то полученные в валюте доходы подлежат налогообложению по совокупности с манатной выручкой. Аудитор проверяет при этом правильность перевода валюты в манаты и отнесения курсовых разниц на соответствующий счёт.

Финансовый результат от прочих видов деятельности включает результаты от реализации основных средств, товарно-материальных ценностей, нематериальных активов, ценных бумаг и т.п.

Финансовый результат *от прочей* реализации определяется как разница между операционными и внереализационными доходами и расходами по ним.

В соответствии с Налоговым Кодексом Азербайджанской Республики к операционным *доходам* относятся:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности;
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счёте организации в этом банке.

К *внереализационным* доходам относятся:

-штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

-активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

-поступления в возмещение причинённых организации убытков;

-прибыль прошлых лет, выявленная в отчётном году;

-суммы кредиторской и депонентской задолженностей, по которым истёк срок исковой давности;

-курсовые разницы;

-сумма дооценки активов;

-прочие внереализационные доходы.

Под *операционными* расходами понимают:

-расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации;

-расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;

-расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списаний основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

-расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

-прочие операционные расходы.

*Внереализационные* расходы включают:

-штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров

-возмещение причинённых организацией убытков;

-убытки прошлых лет, признанные в отчётном году;

-суммы дебиторской задолженности, по которым истёк срок исковой давности;

-курсовые разницы;

-суммы уценки активов;

-перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений и др.

-прочие внереализационные расходы.

При проверке устанавливается:

- правильность определения прибыли от реализации основных средств и иного имущества и отражения её в учёте;
- правильность отражения в учёте от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств;
- правильность отражения НДС от реализации основных средств и иного имущества;
- правильность отражения в учёте убытков, связанных с передачей основных средств и прочих активов и др.
- полнота получения доходов и правильность отражения в учёте результатов от сдачи имущества в аренду (проверить наличие и оформление договора аренды);
- законность списания расходов на содержание законсервированных мощностей и объектов. При этом надо выявить, имелось ли решение руководителя предприятия или другой документ аналогичного характера о консервировании данного объекта, выделены ли средства на охрану этих объектов, не относится ли на них часть затрат по охране, освещению и пр.)
- правильность получения процентов по суммам средств, числящихся на расчётных, текущих, валютных и других счетах организации (в соответствии с договорами);
- правильность отражения сумм, полученных от покупателей в виде финансовой помощи, пополнения фондов специального назначения и других поступлений;

- правильность отражения операций по начислению и уплате в бюджет налоговых платежей из прибыли, а также местных налогов и сборов;
- правильность списания долгов и дебиторской задолженности и соблюдение сроков исковой давности;
- правильность списания убытков прошлых лет.

Кроме того, нужно проверить:

-правильность ведения аналитического и синтетического учёта по счетам раздела Плана счетов «Финансовые результаты»;

-соответствие записей аналитического и синтетического учёта выручки от реализации, фактических затрат, прибыли от прочей реализации и внереализационных доходов записям в Главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчётности.

По итогам аудита прибыли аудитором разрабатываются мероприятия, направленные на ускорение продажи продукции, снижение себестоимости, предотвращение потерь .

Сальдо, формирующееся на счёте «Прибыли и убытки», показывает: кредитовое - балансовую прибыль; дебетовое – балансовый убыток. Общий финансовый результат (балансовая прибыль или убыток) отражается в Отчёте о прибылях и убытках. Налогооблагаемая прибыль представляет собой величину балансовой прибыли, определяемой как разница налоговых доходов и налоговых расходов в соответствии с налоговым кодексом.

Аудиторская проверка должна затронуть и контроль использования чистой прибыли. Направление части прибыли отчётного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчётности отражается по дебету счёта «Нераспределённая прибыль» и кредиту счетов «Расчёты с учредителями» и «Расчёты с персоналом по оплате труда».

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчётного года проводится по кредиту счёта «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счётами «Уставный капитал» - при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; «Резервный капитал» - при направлении на погашение убытка средств резервного капитала.

При проверке Отчёта о прибылях и убытках аудитор должен обратить внимание, в частности, на следующее:

- Данные о доходах, расходах и финансовых результатах представлялись в сумме, рассчитанной нарастающим итогом с начала до конца года;

- В бухгалтерской отчётности должны быть отдельно раскрыты как минимум следующие показатели: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг; проценты к получению; доходы от участия в других организациях; прочие операционные доходы; внереализационные доходы и чрезвычайные доходы;

- По строке «Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг» отражается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности.

- По строке «Коммерческие расходы» отражаются затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения, которые в данные строки «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» не включаются. Организации, занятые в торговой, снабженческой, сбытовой или посреднической деятельности, а также организации общественного питания проводят по этой строке суммы, списанные с кредита счёта «Коммерческие

расходы» в дебет счёта «Реализация продукции (работ, услуг)».

### 13.4 Типичные ошибки

Как правило, в ходе аудиторских проверок финансовых результатов и их использования выявляются следующие типичные *ошибки*:

- неправильное отнесение в бухгалтерском учёте доходов и расходов к внереализационным, операционным и чрезвычайным
- неправомерное использование прибыли
- намеренное занижение расходов путём искажения сумм или неправильного отнесения расходов к тому или иному периоду;
- оплата фиктивных расходов и отражение на счетах фиктивных операций;
- ошибочное отнесение понесённых расходов на увеличение стоимости активов либо ошибочное списание расходов, подлежащих включению в стоимость активов, на счета учёта расходов;
- несоответствие отдельных положений учётной политики предприятия требованиям действующих нормативных актов;
- применение различных методов оценки объектов учёта в промежуточной и годовой отчётности;
- отсутствие в отчётности информации по сегментной деятельности;
- не раскрытие в отчётности существенной информации о хозяйственно-финансовой деятельности предприятия за отчётный период;
- несвоевременное и неверное отражение курсовых и суммовых разниц
- оформление бартерных операций, минуя счета продаж

- прибыль (убыток), выявленная в отчётном периоде, но относящаяся к прошлым периодам, включена в состав прибыли отчётного периода;
- неправильный учёт доходов и расходов для целей налогообложения прибыли и неправильное отнесение доходов и расходов для целей налогообложения прибыли;
- неправильное отнесение доходов и расходов к обычным видам деятельности и внереализационным для целей налогообложения

### **Выводы:**

1. Цель аудита финансовых результатов и распределения прибыли состоит в установлении достоверности отражения в учёте и отчётности прибылей и убытков предприятия, законности распределения и использования прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после налогообложения. Это необходимо для установления достоверности конечного финансового результата и бухгалтерской (финансовой) отчётности во всех существующих аспектах.

2. Аудитор выясняет, как в учётной политике для целей налогообложения предприятия предусмотрено учитывать финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) - по методу начисления или по кассовому методу.

3. При аудиторской проверке устанавливается правильность определения прибыли от реализации основных средств и иного имущества и отражения её в учёте; правильность отражения в учёте от реализации продукции подсобных, вспомогательных и обслуживающих производств; правильность отражения НДС от реализации основных средств и иного имущества; правильность отражения в учёте убытков, связанных с передачей основных средств и прочих активов и др., а также полнота получения доходов и правильность отражения в учёте результатов от сдачи имущества в аренду (проверить наличие и оформление договора аренды);

4. При проверке Отчёта о прибылях и убытках аудитор должен обратить внимание, в частности, на следующее. Данные о доходах, расходах и финансовых результатах представлялись в сумме, рассчитанной нарастающим итогом с начала до конца года. Кроме того, в бухгалтерской отчётности должны быть раздельно раскрыты как минимум следующие показатели: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг; проценты к получению; доходы от участия в других организациях; прочие операционные доходы; внереализационные доходы и чрезвычайные доходы.

Далее, по строке «Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг» отражается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг, осуществлением хозяйственных операций (поступления, связанные с отдельными фактами хозяйственной деятельности), являющиеся доходами от обычных видов деятельности.

5. По результатам проверки финансовых результатов аудитор составляет аудиторское заключение, в котором излагаются результаты проверки. В зависимости от масштабов проверяемых операций в нём следует выделить результаты проверки правильности отражения в учёте внереализационных доходов организации, достоверности определения финансовых результатов и правильности использования прибыли.

## 14. Роль анализа финансового состояния предприятия в аудиторском заключении

### 14.1 Аналитические процедуры в аудите финансового состояния

Официальными документами в завершающей стадии аудита, как известно, являются *заключение и аудиторский отчет*. Согласно Национальному Стандарту Аудита «Аудиторские заключения» заключение представляет собой официальное свидетельство независимых дипломированных профессиональных бухгалтеров, представляемое заказчику, о финансовом состоянии субъекта, проверяемого аудитором, законности совершаемых финансово-хозяйственных операций, достоверности статей годовой бухгалтерской отчетности, а также оценку состояния бухгалтерского учета. Положительное аудиторское заключение завершается утверждением, что бухгалтерская отчетность предприятия достоверно отражает его финансовое положение и отвечает принципам и правилам бухгалтерского учета в соответствии с действующим законодательством. Приложением к заключению аудитора могут быть рекомендации по совершенствованию бухгалтерского учета, финансовой стратегии предприятия, изменению его организационной структуры и систем управления.

В соответствии с национальным аудиторским стандартом «Аналитические процедуры» основной *целью* применения *аналитических процедур* является обнаружение необычных или неверно отраженных фактов и результатов хозяйственной деятельности, определяющих области потенциального риска. К таким фактам могут быть отнесены необычные, неповторяющиеся события или отличающиеся от предполагаемых (прогнозируемых) тенден-

ций. В частности, значительное увеличение кредиторской задолженности может свидетельствовать о возможных проблемах при её погашении, а, например, необычно возросшая сумма какого-либо вида затрат на производство продукции (работ, услуг) может явиться следствием технической ошибки в учёте. Здесь хотелось бы уточнить следующее. Процедура, как известно, представляет собой выполнение конкретных действий аудитора при исследовании представленных собственником или руководством предприятия бухгалтерских документов и другой информации для получения аудиторских доказательств. Существует широко распространенное среди аудиторов и пользователей аудита мнение, что термин «*аналитические процедуры*» обозначает якобы анализ финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта. На наш взгляд, это является заблуждением. Аналитические процедуры используются при оценке достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности предприятия, а анализ его финансово-хозяйственной деятельности начинается уже после того, как достоверность установлена, так как анализировать финансово-хозяйственную деятельность экономического субъекта при недостоверности его бухгалтерской (финансовой) отчетности бессмысленно. Иначе говоря, анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия начинается там, где заканчивается его аудит (а значит, и аналитические процедуры). Вместе с тем и аналитические процедуры аудита, и финансовый анализ хозяйственной деятельности базируются на методах экономического анализа, поэтому содержат много общих приемов. В этой связи финансовый анализ можно условно отнести к заключительным аналитическим процедурам. Аналитические процедуры выполняются на протяжении всего процесса аудита. При этом применение аналитических процедур на этапе планирования аудита помогает

лучше понять характер деятельности предприятия, изменения в его финансовом положении, определить потенциальные риски.

Вообще, все процедуры по степени использования в аудиторских проверках целесообразно подразделить на организационные, нормативно-правовые, расчетные, счетно-вычислительные, логические, моделирования, сопоставления. К примеру, организационные процедуры необходимы на начальном этапе проведения проверки. Их цель — определение объектов, методических приемов и процедур проверки в соответствии с существующей системой учета на предприятии, выбор рабочего места аудитора, средств общения с руководством хозяйствующего субъекта, на котором проводится аудиторская проверка. На этапе *проведения проверки* аналитические процедуры используются в сочетании с другими аудиторскими процедурами для сбора достаточных аудиторских доказательств и сокращения аудиторского риска. Аудиторский *риск* представляет собой вероятность наличия в бухгалтерской отчетности организации невыявленных существенных ошибок или искажений либо признание таковых в то время, как существенных ошибок или искажений в действительности нет. С помощью аналитических процедур выявляются и оцениваются причины необычных отклонений, так называемых «особых» позиций финансовой отчетности. При этом сопоставляются фактические, сметные, прогнозные и среднеотраслевые показатели, анализируются отклонения и их влияние на достоверность проверяемой отчетности. На завершающем этапе аудита аналитические процедуры необходимы для подтверждения мнения, сформулированного во время проверки отдельных составляющих показателей отчетности.

## 14.2 Методика анализа финансового состояния предприятия как части аудита

Анализ финансового состояния предприятия *как часть аудита* включает оценку:

- показателей годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- факторов, которые могут воспрепятствовать непрерывной деятельности предприятия;
- событий, произошедших после отчетной даты.

Анализ финансового состояния проводится с различной степенью детализации.

При поэтапной аудиторской проверке целесообразно проводить экспресс-анализ финансового состояния на каждом этапе с сопоставлением результатов за аналогичный период прошлых лет.

Однако, по нашему мнению, более широкие возможности использования результатов финансового анализа открываются при аудите годовой бухгалтерской отчетности, дающей более полную характеристику финансово-производственной деятельности предприятия.

Следует отметить, что необходимость в глубоком анализе финансового состояния предприятия при аудите годовой бухгалтерской отчетности возникает при наличии признаков финансовой нестабильности и при первичном аудите.

Результаты финансового анализа используются при аудиторской проверке годовой бухгалтерской отчетности, включающей анализ изменений в учетной политике и методов оценки запасов; чистых активов (нетто-активов); ликвидности; прибылей и убытков.

Аудит финансового состояния начинают с определения *платежеспособности* предприятия. К платежеспособному относится предприятие, у которого сумма текущих



активов, запасы, денежные средства, дебиторская задолженность и другие активы) больше или равна его внешней задолженности (обязательствам).

Отметим, что сумма чистых активов с математической точки зрения всегда будет равняться сумме источников собственных средств. Однако при анализе состояния чистых активов решающее значение имеют компоненты стоимости предприятия, на что должен обратить внимание аудитор.

Анализ состояния чистых активов позволяет определить составляющие стоимости предприятия согласно бухгалтерским отчётам. При этом целесообразно провести сравнение с данными прошлого года, чтобы определить основные отклонения, которые могут быть вызваны изменением характера операций, осуществляемых предприятием. Например, может иметь место следующая ситуация. На 31.12.2010 г. малое предприятие имело незначительное количество машин и оборудование и не имело банковских кредитов. На 31.12.2011 г. у предприятия было на 50 тыс. ман. оборудования и банковских кредитов на ту же сумму. В данном случае сумма чистых активов не изменилась. Однако сравнение состава чистых активов с данными предыдущего года показало, что закупки оборудования были сделаны за счёт взятых банковских кредитов.

Таким образом, аудитор может проанализировать соотношение различных счетов и определить наиболее значительные операции, осуществлённые предприятием в течение года (например, приобретение оборудования в нашем примере). Анализ состояния чистых активов позволяет аудитору сделать вывод о возможности получения денежных средств в будущем.

Сравнивая текущие активы с внешними обязательствами, аудитор делает вывод, что предприятие является платежеспособным, если за прошедший и отчетный годы

текущие активы были больше обязательств. Однако необходимо учитывать, что наличие запасов на предприятии (особенно государственных) не определяет реальную платежеспособность, потому что в условиях рыночной экономики запасы незавершенного производства, готовой продукции и других товарно-материальных ценностей при банкротстве предприятия могут оказаться не реализуемыми для погашения внешних долгов (часть их неликвидная, а на балансе они числятся как запасы).

Рыночные условия хозяйствования вынуждают предприятия в любой период времени срочно погасить краткосрочную задолженность. Способность предприятия погасить срочные обязательства определяется показателем, который характеризует отношение оборотного капитала к краткосрочным обязательствам. Необходимо отметить, что когда отношение текущих активов к краткосрочной задолженности меньше 1, платить нечем. В случаях, когда текущие активы равны краткосрочным обязательствам, т.е. соотношение 1:1, у предпринимателя нет свободного выбора решения. Если соотношение высокое, аудитор должен обратить внимание на то, что это свидетельствует о значительном превышении текущих активов над долгами,

Оценка структуры источников средств, которую приходится давать аудитору банкам, кредиторам и др., касается изменения доли собственных средств в общей сумме источников средств с точки зрения финансового риска при заключении соглашений, договоров. Риск увеличивается в тех случаях, когда уменьшается доля собственных средств (капитала). Однако надо учитывать тот факт, что если процентные ставки за кредит ниже ставок на дивиденды (или прибыли с текущих активов), то рациональным будет увеличивать привлечение заемных средств (кратко- и долгосрочные займы). При обратной ситуации целесообразно использовать собственные средства

(собственный капитал). Естественно, что структура источников средств, а значит и рациональное формирование финансов на предприятии будет зависеть от этих обстоятельств.

Таким образом, неблагоприятным является как низкое, так и высокое соотношение. Сказанное подтверждается расчётом показателя общей ликвидности.

*Ликвидность* – это способность оборотных средств превращаться в денежную наличность, необходимую для нормальной финансово-хозяйственной деятельности. Ликвидность определяется отношением всех текущих активов к краткосрочным обязательствам и является показателем, скорее, краткосрочного характера, чем финансового состояния в целом. Хотя наличие достаточного количества денежных средств в конкретный момент времени для погашения обязательств следующего года и необязательно, предприятие должно иметь такое соотношение долгосрочных и краткосрочных обязательств, чтобы иметь возможность преобразовать достаточное количество краткосрочных активов в денежные средства в течение следующего года.

Итак, внутрипроизводственная оценка изменения доли собственных средств (капитала) ориентируется на необходимость сокращения или увеличения долго- или краткосрочных займов, а доля внешних займов, кредитов и кредиторской задолженности в общих источниках средств зависит от соотношения процентных ставок за кредит и ставок на дивиденды.

В действительности, рациональным (оптимальным) вариантом формирования финансов предприятия считается тот, когда основные средства приобретаются за счет свободных средств предприятия, оборотные – на 25% за счет долгосрочных займов, на 75% - за счет краткосрочных займов. Предприниматель будет работать лучше, если, как

уже рассматривалось выше, при прочих равных условиях, меньше собственный и больше заемный капитал. По этому принципу формируются взаимоотношения рынка. Имея небольшой собственный капитал, можно получить больше прибыли при умелом хозяйствовании и управлении.

Аудитор определяет ликвидность предприятия исходя из общей суммы текущих активов. Однако на ликвидность предприятия могут влиять также чрезвычайные обстоятельства. В таких случаях аудитор должен произвести расчет показателя ликвидности по срокам платежа, что позволит установить, сможет ли предприятие возратить краткосрочные долги. При этом используется соотношение быстрореализуемых активов денежных средств, дебиторской задолженности и краткосрочных обязательств.

Аудиторы представляют свои заключения банкам, поставщикам, акционерам и другим заказчикам.

### **14.3 Влияние изменений в учётной политике на формирование и анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности**

Рассмотрим некоторые вопросы анализа изменений в *учётной политике и методов учёта*.

В соответствии с Национальным бухгалтерским стандартом №11 для коммерческих организаций **«Об учётной политике, изменениях в учётных ценах и ошибках»** учётная политика предприятия должна формироваться с учётом допущения непрерывности деятельности, так как её изменение делает сравнение показателей деятельности предприятия за различные годы очень сложным.

Известно, что используемые на предприятии в соответствии с учётной политикой методы учёта должны обеспечивать достоверное отражение результатов его деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчётности. Ведь

изменения в учётной политике могут оказать существенное влияние на формирование и анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности, и как следствие, на решения, принимаемые пользователями данной отчётности. Отсюда ясно, что учётная политика может существенно влиять на доходность предприятия, поскольку предприятия могут применять различные способы ведения учёта показателей, формирующих финансовые результаты деятельности. Поэтому для оценки показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности в соответствии с бухгалтерскими стандартами необходимо раскрытие элементов учётной политики предприятия в пояснительной записке, а именно:

- влияние учётной политики предприятия по учёту основных средств и амортизационных отчислений на формирование и анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчётности;

- раскрытие учётной политики предприятия и основных направлений её формирования в части оценки производственных запасов и учёта продаж продукции (по мере отгрузки или по мере оплаты для целей налогообложения) и определение влияния формирования этих показателей в бухгалтерской (финансовой) отчётности на финансовые результаты ;

- влияние учётной политики предприятия и основных принципов её формирования в части учёта издержек производства и методов калькулирования себестоимости продукции на финансовые результаты деятельности и др.

Следует иметь в виду, что при выборе метода оценки руководство предприятия должно определить, какой из существующих методов наиболее предпочтителен с точки зрения управления предприятием с учётом реальной ситуации и основных влияющих факторов.

Вместе с тем, в бухгалтерской (финансовой) отчётности необходимо раскрывать влияние изменений в учётной

политике на показатели чистой и нераспределённой прибыли, отдельные статьи активов, обязательств и капитала предприятия (компании). Наряду с этим следует показать причины изменений и сумму корректировки, признанной в чистой прибыли (убытке) за текущий период, а также суммы корректировок, проверенные в прогнозной сравнительной информации и в сальдо нераспределённой прибыли.

Известно, что элементами, непосредственно связанными с анализом прибыли (убытка), являются доходы и расходы. Для такого анализа очень важно разделить доходы и расходы на: 1) происходящие от обычной (операционной) деятельности предприятия; 2) происходящие от прочей деятельности (например, сдача в аренду излишних основных средств, продажа дочерних предприятий и пр.)

Для обоснованных выводов в аудиторском заключении рекомендуется при анализе прибыли вычислять следующие показатели деятельности:

*Окупаемость капитала* = Чистая прибыль после выплаты всех налогов / Сумма капитала

Указанный коэффициент показывает акционеру, стоит ли ему и дальше инвестировать в акции этого предприятия или же следует разместить средства в банке, если прибыльность такого вложения выше.

*Доходность продаж* = Прибыль от основной деятельности / Выручка от продажи

Посредством этого показателя определяют, насколько высока доходность продажи продукции, и одновременно выясняют, достаточны ли объёмы продаж для покрытия всех постоянных затрат.

*Доходность акций* = Чистая прибыль / Общее количество акций

Этот коэффициент является весьма полезным показателем, дающим оценку отдачи от каждой конкретной инвестиции. Динамика этого показателя за ряд про-

шлых периодов наглядно свидетельствует об успешной деятельности предприятия.

Важное значение для принятия обоснованного аудиторского заключения имеет *анализ факторов непрерывности деятельности* предприятия. При этом аудитор должен не только выявить факторы, влияющие на возможность дальнейшего функционирования предприятия, но и при необходимости описать их в аудиторском отчёте. Как показывает аудиторская практика, при необходимости в процессе аудита оценивать справедливость допущения непрерывности деятельности проверяемого экономического субъекта (сможет ли он продолжать свою деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев, следующих за отчетным периодом), аудиторы используют методы экономического анализа, что является типично аналитической задачей и по формулировке, и по методам ее решения. Кроме того, аудиторы в значительной мере подготовлены к проведению анализа финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов, хотя бы уже потому, что они хорошо знакомы с информационной базой такого анализа и могут осуществлять его не только в рамках аудиторской проверки, но и, например, в качестве сопутствующих аудиту услуг. Применение методов экономического анализа при проведении аудиторских проверок позволяет частично высвободить аудиторов от трудной технической работы по проверке документов и собрать более полную информацию о деятельности хозяйствующего субъекта, а также выявить степень влияния различных факторов на отклонения производственных показателей от заданных параметров. Это позволит не только объективно оценить работу проверяемого предприятия, но и наметить более конкретные меры по устранению недостатков в организации и ведении бухгалтерского учета.

Это следует иметь в виду руководству аудиторских организаций и экономических субъектов. Таким образом, приемы и методы экономического анализа и методические приемы контроля часто взаимосвязаны. В аудиторской практике они обычно дополняют друг друга.

На *осложнение* дальнейшего функционирования предприятия могут указывать следующие признаки:

- финансовые (превышение текущих пассивов над текущими активами, неблагоприятные основные показатели, значительные или постоянные убытки от основной деятельности и пр.);

- оперативные (потери основных рынков и поставщиков; проблемы с персоналом; уход ведущих специалистов и отсутствие адекватной замены; значительные усовершенствования в продукции конкурентов);

- прочие (нарушение требований законодательства; судебные разбирательства; изменения в законодательстве и т.д.).

Все вытекающие отсюда проблемы дальнейшего функционирования предприятия могут повлиять на вид аудиторского заключения.

### **Выводы:**

1. Анализ финансового состояния предприятия как часть аудита включает оценку показателей годовой бухгалтерской (финансовой) отчётности; факторов, которые могут воспрепятствовать непрерывной деятельности предприятия; событий, произошедших после отчётной даты.

2. Анализ финансового состояния проводится с различной степенью детализации. При поэтапной аудиторской проверке целесообразно проводить экспресс-анализ финансового состояния на каждом этапе с сопоставлением результатов за аналогичный период прошлых лет. Более широкие возможности использования результатов финансового анализа открываются при аудите годовой бухгалтерской отчётности, дающей более

полную характеристику финансово-производственной деятельности предприятия. Необходимость в глубоком анализе финансового состояния предприятия при аудите годовой бухгалтерской отчетности возникает при наличии признаков финансовой нестабильности и при первичном аудите.

3. Результаты финансового анализа используются при аудиторской проверке годовой бухгалтерской отчетности, включающей анализ изменений в учетной политике и методов оценки запасов; чистых активов (нетто-активов); ликвидности; прибылей и убытков.

4. Используемые на предприятии в соответствии с учетной политикой методы учета должны обеспечивать достоверное отражение результатов его деятельности в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Учетная политика может существенно влиять на доходность предприятия, поскольку предприятия могут применять различные способы ведения учета показателей, формирующих финансовые результаты деятельности. Поэтому для оценки показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с бухгалтерскими стандартами необходимо раскрытие элементов учетной политики предприятия в аналитической записке,

4. Важное значение для принятия обоснованного аудиторского заключения имеет анализ факторов непрерывности деятельности предприятия. Как показывает аудиторская практика, при необходимости в процессе аудита оценивать справедливость допущения непрерывности деятельности проверяемого экономического субъекта (сможет ли он продолжать свою деятельность и исполнять свои обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев, следующих за отчетным периодом), аудиторы используют методы экономического анализа. Применение методов экономического анализа при проведении аудиторских проверок позволяет частично высвободить аудиторов от трудной технической работы по проверке документов и собрать более полную информацию о деятельности хозяйствующего субъекта, а также выявить степень влияния различных факторов на отклонения производственных показателей от заданных параметров.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Закон Азербайджанской Республики «О бухгалтерском учете». Баку, 2004 .
2. Новый План счетов бухгалтерского учета
3. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению, Баку, 1995
4. Səbzəliyev S.M. Maliyyə hesabatı: formalaşması və təkmilləşdirilməsi problemləri, Bakı,"Elm", 2003
5. Муслимов С.Я, Юзбашев Ч.Р., Мамедова А.К., Аббасова С.А. Теория экономического анализа, Баку, 2003
6. Закон Азербайджанской Республики «Об аудиторской службе», Баку, 1994 (с последующими изменениями и дополнениями)
7. Национальные Бухгалтерские стандарты
8. Азербайджанские Национальные Стандарты Аудита
9. Гражданский Кодекс Азербайджанской республики, Баку, 1999
10. Налоговый Кодекс Азербайджанской Республики , Баку, 2000
11. Səbzəliyev S.M., Hacıyev R.Ş. Auditin əsasları, Bakı, 2000
12. Rzayev Q.R. Mühasibat uçotu və audit, Bakı, 2002
13. Аббасова С.А., Губадова А.А. Роль анализа финансового состояния предприятия в аудиторском заключении, Журн. "Maliyyə və uçot", N 9-10, 2010
14. Kazimov R.N., Q. Ibadoğlu Audit işi: nəzəriyyə və praktika, Bakı, 2009
15. Аудит – учебник под ред. В.И. Подольского, М., «ЮНИТИ», 2006 г.
16. Алборов Р.А., Хоружий Л.И. и другие. Основы аудита. Изд-во «Дело и сервис», 2001

17. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита М., Информационно-издательский дом «Филинь», 2000
18. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ финансовой отчетности. М.: ДИС, 2001.
19. Лобынцев Н.Т., Ковалева О.В. Аудит: теория и практика. М., «Издательство Приор» 2000
20. Т.М. Рогуленко, С.В. Пономарёва Аудит, М., 2010
21. Андреев В.Д. и др. Практикум по аудиту: учебное пособие. М.: Финансы и статистика, 2006
22. Аудит: /Под ред. В.Д. Подольского. -М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005.
23. Ивашкевич В.Б. Практический аудит: М.: Магистр, 2007
24. Лабынцев Н.Т., Богатая И.Н., Хахонова Н.Н. Аудит, Ростов на Дону: Феникс, 2006
25. Глушков И.Е. Практический аудит на современном предприятии. Эффективное пособие по практическому аудиту, М., 2000
26. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия.— М.:ЮНИТИ, 1997.
27. Камышанов П.И., Камышанов А.П., Камышанова Л.И. Бухгалтерский учет и аудит. – М.: "Приор", 1997.
28. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту . М., «Инфра- М», 2002.
29. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет, анализ хозяйственной деятельности и аудит. М.: Перспектива, 2006.

**Севиндж Аббасова**  
**Практический**  
**аудит**

-----  
*(Учебное пособие)*

*Подписано к печати 12. 01. 2011. Формат 60х84 1/16.*  
*Объем    п.л. Заказ    . Тираж    .*

---

*Издательство «Игтисад Университети»*  
*Баку, АЗ1001 Истиглалят, 6.*