

АУДИТ ПРАВИЛЬНОСТИ НАЧИСЛЕНИЯ И СПИСАНИЯ СО СЧЕТА 29 «ОБСЛУЖИВАЮЩИЕ ПРОИЗВОДСТВА И ХОЗЯЙСТВА»

Сафохина Марина Александровна
зам.директора ОАО «НОЗМП», аспирантка МГУ
им. М.В. Ломоносова

ЦЕЛЬ И ЗАДАЧИ АУДИТА СЧЕТА «ОБСЛУЖИВАЮЩИЕ ХОЗЯЙСТВА И ПРОИЗВОДСТВА»

Обслуживающими для любой организации являются хозяйства и производства, деятельность которых непосредственно не связана с процессом производства продукции, выполнения работ и оказания услуг.

К обслуживающим производствам и хозяйствам относятся находящиеся на балансе организации:

- жилищно-коммунальные хозяйства (эксплуатация жилых домов, общежитий, прачечных и т.п.);
- пошивочные и другие обслуживающие производственный процесс мастерские;
- детские дошкольные учреждения (ясли, сады);
- дома и базы отдыха, санатории, детские оздоровительные лагеря и другие учреждения оздоровительного и культурно-просветительского назначения;
- подсобные сельские хозяйства;
- столовые, буфеты;
- другие аналогичные хозяйства.

А поэтому целью аудита счета 29 «Обслуживающие хозяйства и производства» является установление соответствия применяемой в организации методики учета операций по данному счету и налогообложения действующим в Российской Федерации в проверяемом периоде нормативным документам. Это необходимо для того, чтобы выявить ошибки и определить степень их влияния на бухгалтерскую отчетность организации.

При осуществлении аудиторской проверки аудитор ставит перед собой ряд конкретных задач, решение которых, в конечном итоге, даст представление о состоянии учета на предприятии.

Основными задачами аудита счета 29 является:

- Оценить состояние синтетического и аналитического учета операций по счету 29 в проверяемом периоде.
- Оценить полноту отражения совершенных операций по счету 29 в проверяемом периоде.
- Проверить соблюдение организацией налогового законодательства, особенно в части применения льгот по налогу на имущество, налогу на прибыль, налогу на содержание жилищно-коммунального хозяйства и объектов социальной сферы и некоторым другим.
- Оценить правильность и обоснованность отнесения затрат со счета 29 на соответствующие источники.

ПЛАН И ПРОГРАММА АУДИТА

Для определения стратегии аудита, объема работ и подготовки программ аудитор целесообразно подготовить план проверки счета 29 и счетов, корреспондирующих с ним, остатки или обороты по которым за проверяемый период были существенны. В плане нужно указать, какие потенциальные ошибки возможны по этим счетам, какие доказательства необходимы для подтверждения достоверности записей по счетам

и какие методы аудитор предполагает использовать для их сбора.

Планируя проверку счета «Обслуживающие хозяйства и производства», аудитор прежде всего определяет, какие известные ему ошибки связаны с ним. Для этого он дает в плане описание ошибок, выявленных на стадии предварительного планирования: при изучении деятельности предприятия, организации и методики ведения бухгалтерского учета. Для фиксации таких ошибок аудитор рассматривает их индикаторы. Если индикатор свидетельствует о возможной ошибке, аудитору следует получить объяснения о возникших у него сомнениях от руководителей бухгалтерии и иных служб предприятия (плановой, коммерческой, финансовой, кадровой, производственной и т.п.). Если объяснения не противоречат установленным аудитором фактам, имеющимся у него сведениям о предприятии и представлениям о сложившейся деловой практике, то он их принимает и делает вывод о том, что появление известных ему еще до проверки или преддетерминированных ошибок на стадии планирования можно исключить. Если же аудитор не согласен с данными ему разъяснениями, то ему надлежит обсудить мотивы своего несогласия с руководством проверяемого предприятия, как правило, с главным бухгалтером, если в результате аудитор не сможет принять аргументацию предприятия, то он делает вывод о наличии ошибки в счете и повышенном риске его проверки.

Аудитор может заранее составить список индикаторов ошибки и самостоятельно или с помощью ассистентов определить их влияние на проверяемый счет. Затем по всем факторам, которые могут вызвать ошибки, выясняет, в чем они заключаются.

Чтобы установить влияние ошибок прошлых периодов, аудитор составляет список всех существенных ошибок, которые были выявлены во время предыдущей проверки им самим или его предшественником, налоговой инспекцией, иными проверяющими органами. Он должен убедиться и сделать соответствующие пометки в списке, что бухгалтерия исправила все ранее обнаруженные ошибки. Опросив лиц, ответственных за соответствующие операции, а также бухгалтеров, ведущих счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», аудитор выясняет, не повторяет ли бухгалтерия те же самые ошибки. Если да, то аудитор указывает их тип и при проверке каких корреспондирующих счетов они могут быть выявлены.

Необычные остатки по счетам и нетипичные изменения в течение года аудитор выявляет при предварительном анализе отчетности. По каждому из них до начала проверки нужно выяснить причины их появления и установить, ошибочны они или нет. Это достигается путем получения разъяснений от руководителей служб. Например, значительный рост неоплаченных коммунальных услуг, отражаемых по субсчету «Жилье, сдаваемое в найм», может быть объяснен бухгалтерией ростом неоплаченной задолженности съемщиками объектов жилья. Такое объяснение может быть принято аудитором, если съемщики – это работники предприятия, а предприятие испытывает экономические трудности, что отражается на своевременности выплаты заработной платы. Иначе аудитор может высказать сомнения. Возражения против представленных ему объяснений аудитор обсуждает с бухгалтерией предприятия и, если последняя не убедит его в своей

правоте, то аудитор фиксирует наличие ошибки. Если же он сочтет разъяснения приемлемыми, то вправе будет полагать, что ошибка не установлена и риск по данному счету не превышает нормальный.

Отраслевые, общеэкономические риски и риски, связанные с деятельностью руководства, рассматривают на стадии предварительного планирования. Если аудитором были установлены факторы риска, он должен убедиться, приводят ли они к появлению ошибок. Путем опроса руководителей служб он проверяет, знает ли руководство предприятия и его бухгалтерия о наличии таких рисков, какие меры принимаются для их снижения и как это отражается в учете.

Если у аудитора не вызывает сомнений надежность организации и методического обеспечения учета, он вправе предполагать, что в отражении систематических, повторяющихся операций нет потенциальных ошибок. Такое заключение он делает на основании изучения системы бухгалтерского учета на предприятии. Например, если оно применяет для отражения оприходования материалов правильную методику, то нет оснований предполагать систематическую ошибку, связанную с этой операцией, хотя случайная ошибка, конечно же, не исключена. Напротив, если аудитор обнаружил неверную методику учета каких-либо операций, следует заключить, что существует ошибка, вызванная данной методикой и, если она существенна, необходимо рассматривать риск проверки данного счета как высокий. Так, если предприятие неверно рассчитывает средние цены при списании материалов на производство, то статья «Производственные запасы», а следовательно, и себестоимость реализованной продукции будут оценены неверно. Если же ошибки в организации и методике ведения учета устраняются системой контроля или с помощью специальных аудиторских процедур, то аудитор может сделать вывод об отсутствии предeterminированной ошибки. В частности, если предприятие не проводит сверку данных аналитического и синтетического учета, то велика вероятность ошибок в статьях баланса, однако, если при этом проводится ежемесячная инвентаризация запасов, то вероятностью ошибки по этим счетам можно пренебречь, так как сама процедура инвентаризации предусматривает сверку данных аналитического и синтетического учета. Поэтому все выявленные слабости организации и отступления от утвержденных методик учета аудитор должен обсудить с главным бухгалтером и выяснить: знает ли о них последний и какие меры им принимаются по устранению влияния данных обстоятельств на отчетность. Только после этого выявленные факты могут быть классифицированы как ошибки, известные аудитору до начала проверки.

Операции с родственными предприятиями достаточно сложно проверить, так как аудитор не может полностью положиться на подтверждение взаиморасчетов контрагентами. Поэтому, обнаружив значительные операции внутри группы связанных между собой предприятий, аудитор путем опроса руководства должен выяснить, какова методика учета и техника контроля за такими операциями. Если методика будет признана аудитором ошибочной, то он фиксирует высокий риск проверки соответствующих счетов.

Несистематические записи, которыми оформляют разовые, редко повторяющиеся операции, например, исправительные и регулирующие записи, в том числе

связанные с начислением резервов и закрытием периода, аудитор фиксирует при знакомстве с методикой учета и формой счетоводства, применяемыми на предприятии. При планировании проверки счетов, с которыми связаны такие операции, нужно выяснить у главного бухгалтера или других сотрудников бухгалтерии, как они отражены в учете: на каких счетах, когда, в какой оценке и на основании чего операция проведена по регистрам учета. Например, для промышленного предприятия нетипичной операцией является продажа недвижимости. Поэтому надо проверить, как одна из таких операций была отражена в учете, и, если неправильно, то можно предположить, что и другие подобные операции скорее всего учтены с ошибками.

При изучении исправительных записей аудитор должен обратить внимание на корректность техники их выполнения, на обоснованность и возможность подтверждения бухгалтерскими документами. Если причины существенных исправлений не известны или нельзя проверить соответствующий расчет, аудитору следует сделать отметку в плане и попросить главного бухгалтера представить доказательства правильности сделанных исправлений. Если необходимые подтверждения аудитором не будут получены, он может отказаться от подтверждения соответствующей статьи или даже всей отчетности в целом. При планировании проверки счетов, содержащих регулирующие записи, оценочные значения, аудитор должен изучить методику и основания таких записей. Если же они не обоснованы или оценочные значения рассчитаны неверно, то риск проверки соответствующего счета будет высоким.

Сложные операции, требующие специальной техники учета, новые или малоизвестные бухгалтерам, недостаточно четко регламентированные обычно служат источниками ошибок в отчетности. К таким операциям можно отнести многосторонние расчеты, взаимозачеты, особенно проводимые посредником для цепочки предприятий; толлинговые, лизинговые, консигнационные договоры, договоры поставки, предусматривающие нетипичные моменты перехода права собственности к покупателю; договоры о совместной деятельности и т.п. Если проверяемое предприятие проводит такие операции, аудитор должен внимательно изучить их, обсудив с главным бухгалтером и бухгалтером, непосредственно ведущим записи, каким образом они отражаются в учете. При обнаружении неверной методики учета аудитор планирует высокий риск проверки соответствующего счета.

Особенно тщательно нужно проверять операции, в которых лично заинтересованы руководители предприятия, например, расчеты с принадлежащими им компаниями; осуществление деятельности, не оговоренной в уставе, в которой заинтересовано руководство; спонсорство и субсидирование иных предприятий, а также операции и показатели, влияющие на размер вознаграждения, выплачиваемого руководителям. Чтобы получить сведения о таких операциях, аудитор должен изучить учредительные документы, трудовые договоры, протоколы совета директоров и собрания акционеров и т.д. Если окажется, что руководители предприятия лично заинтересованы в тех или иных операциях, нужно подробно изучить, как они отражаются в учете, как формируются показатели, от которых зависит вознаграждение руководства предприятия. Если выяснится, что применяемые методики расчета и оценки не соот-

ветствуют нормативным, аудитор констатирует высокий риск проверки соответствующего счета.

Раскрытие мошеннических действий не входит в задачу аудитора, более того, как правило, он исходит из их отсутствия, ибо в противном случае проверка становится невозможной. Так аудитор не может давать заключение о подлинности представленных ему документов, ответственность за нее несет руководство предприятия. Однако, выяснив признаки, позволяющие предполагать мошенничество, аудитор должен сообщить о них руководству предприятия и, в зависимости от существенности обнаруженного, отказаться полностью или частично от заключения о достоверности проверяемой отчетности.

Установив преддетерминированные ошибки, аудитор выбирает стратегию поиска каждой из них, а также других ошибок, которые не были заранее определены, но могут содержаться в отчетности. Для поиска ошибок аудитор использует различным образом ориентированные процедуры проверки. Их число и объем зависят от того, какой риск аудитор допускает в данной проверке, насколько он может положиться на внутренний контроль предприятия. При этом аудитор должен учитывать не только надежность системы контроля, но и возможность проверить ее функционирование. Контроль, действенность которого нельзя проверить, не стоит принимать во внимание, а если такая проверка занимает больше времени, чем проверка счета, она не эффективна. Простой пример. Предприятие может располагать отличной системой контроля за выставлением счетов и расчетами с покупателями, но если число таких покупателей невелико и аудитор может легко получить от них подтверждение задолженности перед проверяемым предприятием, то тестирование контроля не имеет смысла.

Таким образом, в плане проверки каждого счета после описания преддетерминированных ошибок должно быть указано, собирается ли аудитор опираться в проверке на внутренний контроль и, соответственно, тестировать его, и какие коэффициенты надежности при этом будут использованы.

Наличие преддетерминированной ошибки повышает требования к надежности системы контроля. Она должна не только создавать возможность для обнаружения ошибок, но и быть ориентирована на определение конкретно установленного типа ошибок. Например, если риск связан с отражением бартерных операций, то аудитор, решающий опереться в проверке на внутренний контроль, должен быть уверен, что конкретный сотрудник предприятия контролирует расчеты по бартеру; от него не зависит подписание договоров с поставщиками или покупателями; он не определяет цены во взаиморасчетах; задолженность учитывается по каждому покупателю и поставщику, а внутри – по товарным и расчетным документам, т. е. на момент расчетов известна задолженность того или иного корреспондента; зачет отражается документально путем выписки счетов или составления специальных справок к ним; администрация предприятия контролирует цены как на поступающую, так и на отгружаемую продукцию; существуют определенные правила предоставления скидок; бухгалтерия располагает данными о НДС в счетах поставщиков и покупателей, и правильность выделения НДС по бартерным операциям контролирует лицо, ответственное за налоговые расчеты. Од-

нако, зачастую проще протестировать сами записи по счетам, для которых такие ошибки установлены, нежели проверять контрольные процедуры и искать доказательство их эффективности.

Для всех счетов, по которым преддетерминированные ошибки не определены, вероятность наличия случайных ошибок одинакова. Поэтому можно рассматривать совокупность таких счетов как один счет и проверять не все процедуры контроля, а только часть из них, ежегодно меняя область проверки. Такой подход к проверке называется ротационным. Он позволяет значительно экономить время, затрачиваемое на аудит. Однако, его применение ограничено, в частности, в нем нет необходимости при проверке малых предприятий, не имеющих развитой системы контроля, а также в случае, если число ошибок, из-за которых необходимо проверить систему, невелико.

Чтобы составить план ротации проверки процедур контроля, аудитор должен изучать материалы предыдущих проверок, проведенных как им самим, так и другими аудиторами, налоговой инспекцией и при этом нужно выделить:

- системы контроля, в которых не было обнаружено ошибок в предыдущие годы, и когда они были проверены;
- новые системы учета и контроля, которые введены клиентом в проверяемом году;
- изменения в составе лиц, ведущих учет и контроль.

В план проверки включается прежде всего новые системы контроля, затем те системы, функционирование которых обеспечивают новые сотрудники, и те системы, которые в предыдущие годы работали надежно, но давно не проверялись. В план не включаются все те системы, на которые аудитор не полагается при составлении заключения, то есть те, которые он считает ненадежными или неориентированными на поиск преддетерминированных ошибок.

По отобранному к проверке системам контроля в плане указывают, как будет проведен контроль. Различают три основных метода или способа проверки контроля:

- наблюдение;
- опрос;
- документальное тестирование.

Наблюдение предполагает присутствие аудитора при осуществлении контрольных действий.

Опрос проводится при помощи так называемых прямых и обратных вопросов. Прямые задаются лицам, осуществляющим контроль, с целью выяснить, какие контрольные действия предпринимались. Обратные вопросы предлагаются контролируемым лицам, чтобы убедиться в достоверности ответов на прямые вопросы.

Документальное тестирование контроля предполагает проверку документов, имеющих следы контроля: визы, пометки, контрольные записи и т.д.

Процедуры проверки контроля полезно комбинировать, однако, в некоторых случаях это невозможно, и аудитору приходится полагаться на какую-либо из них. Счета проверяют с помощью аналитических процедур или тестов, а также их комбинаций. Аналитические процедуры – это сравнение показателей отчетности клиентов или рассчитанных на их основе отношений с прогнозными значениями тех же величин, определенными аудитором на основе имеющейся у него финансовой информации.

Аналитические процедуры, если они правильно построены, более эффективны чем тесты, так как они

отнимают меньше времени; ориентированы на выявление всех ошибок, относящихся к счету, тогда как тесты чаще всего предназначены для поиска какой-то одной ошибки; позволяют определить как завышение, так и занижение проверяемых показателей, а тесты односторонни: каждый из них контролирует либо занижение, либо завышение оценки; могут быть использованы, когда невозможно прямое тестирование документов. В то же время существует ряд ограничений на использование аналитических процедур. Они эффективны и надежны если:

- применяются к кумулятивным данным, отражающим накопление операций за период;
- данные проверяемых счетов имеют зависимость от других показателей, которую аудитор может измерить;
- данные, на которых основаны прогнозы аудитора, им протестированы или он располагает другими доказательствами их надежности;
- проверяемые счета достаточно однородны. Если же они состоят из разных элементов (например, реализация разных видов продукции, условия производства и цены которых значительно отличаются), то необходимо дезагрегировать их на подгруппы, обладающие такой однородностью.

Нецелесообразно применять аналитические процедуры к счетам, для которых установлена преддетерминированная ошибка, так как в этом случае они теряют смысл: заранее известно, что гипотеза об отсутствии ошибки, которую они проверяют, неверна. Поэтому аналитические процедуры чаще всего применяют при проверке результатных счетов и крайне редко – счетов средств, расчетов или капиталов, проверку которых эффективнее проводить путем документального тестирования. Однако, в ряде случаев предпочтительнее сочетать такие тесты с аналитическими процедурами. Комбинировать аналитические процедуры с тестированием документов целесообразно при проверке различных бухгалтерских оценок и калькуляций.

Аналитические процедуры целесообразно совмещать с документальным тестированием данных, которые могут быть дезагрегированы. Например, при проверке поступления материалов одну часть их ассортимента проверяют документально, другую – с помощью аналитических процедур (материалы, постоянно поступающие от одного или нескольких поставщиков).

Если в результате правильно спланированной и проведенной аналитической процедуры не выявлено ошибок, аудитор может достаточно обоснованно утверждать, что проверенный счет не содержит существенных ошибок. Следовательно, он может отказаться от проведения теста и широко применять аналитические процедуры в случае, когда был проведен промежуточный аудит, т. е. проверка отчета по состоянию на дату, предшествующую отчетной. Данные промежуточного отчета проверяют документально, а операции, проведенные после даты промежуточного отчета и до окончательного отчета, – путем аналитических процедур.

Описанные выше ограничения на применение аналитических процедур хорошо объясняют, почему большинство проверок счетов ведется с помощью тестирования документов. Это особенно характерно для нашей страны, так как инфляция и экономическая нестабильность зачастую не позволяют считать аналитическую процедуру достаточно надежной. И несмотря на то, что российское законодательство не накладывает на аналитические процедуры никаких ограничений и не требует обязательного проведения докумен-

тальных тестов, многие аудиторы используют аналитические процедуры крайне редко и с большой осторожностью.

Данные, которые не могут быть проверены с помощью аналитических процедур, проверяют путем тестирования документов. Различают два способа тестирования: от регистров к документам и от документов к регистрам. В первом случае аудитор сравнивает данные, значащиеся в регистрах, а, следовательно, и в отчетности, с документами и договорами, проверяя обоснованность данных отчета. Во втором случае документы сопоставляют с их отражением в регистрах учета и отчетности, проверяя полноту отражения фактов хозяйственной жизни в отчетности.

Таким образом, в плане проверки счета 29 «Обслуживающие хозяйства и производства» должно быть указано какие виды аналитических процедур или документальных тестов будут использованы и с каким коэффициентом надежности. Выбор коэффициента надо пояснить. Кроме того, следует описать дополнительные работы по специальному запросу клиента, указав, влияют ли результаты такой дополнительной проверки на аудит данного счета в целом.

Итак, на основании всего выше сказанного можно сказать, что аудитор планирует работу таким образом, чтобы обеспечить:

- а) получение необходимой информации о состоянии бухгалтерского учета по счету 29;
- б) определение содержания, времени проведения и объема контрольных процедур, подлежащих выполнению по этому счету.

В плане аудиторской проверки должны быть отражены:

- проверяющий орган;
- руководитель аудиторской группы;
- объем выполняемых работ;
- сроки проведения и продолжительность работ;
- планируемый аудиторский риск;
- планируемый уровень существенности;
- способы и приемы, применяемые аудитором.

При этом аудитор может обсудить план аудиторской проверки с руководством и персоналом проверяемого объекта, что позволяет повысить действенность проводимого аудита и скоординировать аудиторские процедуры с деятельностью органов управления проверяемого объекта. В случае привлечения к аудиторской проверке исполнителей или экспертов, аудитор (в качестве руководителя работ) должен спланировать и их работу.

В связи с тем, что аудиторская проверка (на малом и среднем объекте) ограничена в среднем двумя неделями, то четкое планирование и координация действий всех участников проверки в обязательном порядке подлежат письменной фиксации. В плане аудиторской проверки необходимо предусмотреть схему проверки по каждому участку бухгалтерского учета:

1. Что подлежит проверке:
 - наличие и оформление первичных документов по счету 29;
 - отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете по счету 29;
 - налогообложение.
2. Задачи аудита:
 - проверка правильности отражения в бухгалтерском и в налоговом учете хозяйственных операций;
 - установление достоверности финансовой отчетности данным первичного учета.
3. Выявление ошибок и расхождений между данными учета и отчетности.

4. Формулирование выводов и рекомендаций для заключения аудитора.

По счету «Обслуживающие хозяйства и производства» план аудиторской проверки может иметь следующий вид (см. табл. 1).

Таблица 1

ПЛАН АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнители
1. Аудит оформления первичных документов		
2. Аудит операций по счету 29 субсчету «Столовая»		
3. Аудит операций по счету 29 субсчету «Санатории и учреждения культурно – просветительского назначения»		
4. Аудит операций по счету 29 субсчету «Детские дошкольные учреждения»		
5. Аудит операций по счету 29 субсчету «Жилищно-коммунальные обслуживающие подразделения»		
6. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета		

План аудиторской проверки должен быть заверен подписью руководителя аудиторской организации и печатью аудиторской организации. После составления общего плана аудиторской проверки аудиторская фирма подготавливает программу аудита.

Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Программа служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно является для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы средством контроля качества работы.

Аудитору следует обозначить номером или кодом каждую проводимую аудиторскую процедуру, чтобы

аудитор в процессе работы имел возможность делать ссылки на них в своих рабочих документах.

Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, что они помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бухгалтерского учета.

В зависимости от изменений условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур, программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фактическим материалом для составления аудиторского отчета (письменной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и завизированы в установленном порядке.

По счету «Обслуживающие хозяйства и производства» программа аудита может выглядеть следующим образом (см. табл. 2).

Таблица 2

ПРОГРАММА АУДИТА

Перечень аудиторских процедур	Период проверки	Исполнитель	Проверяемые документы
1. Аудит оформления первичных документов			Учредительные документы организации, баланс, сметы эксплуатационных доходов и расходов, сметы доходов и расходов по коммунальным услугам, ПКО, РКО, данные контрольно-кассовых машин, талоны на питание, путевки, квитанции, договоры найма, договоры аренды, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, коллективные договора, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, налоговые декларации и т.д.
1.1. Проверка правильности учета по столовым			Талоны на питание, ПКО, РКО, договор аренды, данные контрольно-кассовых машин, счета-фактуры, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы»(с вкладным листом) (по работникам столовой)
1.2. Проверка правильности учета по санаториям и учреждениям культурно-просветительского назначения			Сметы, путевки, ПКО, РКО, счета-фактуры, лимитные карты, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы»(с вкладным листом) (по работникам данных учреждений)

Перечень аудиторских процедур	Период проверки	Исполнитель	Проверяемые документы
1.3. Проверка правильности учета по детским дошкольным учреждениям			Сметы, ПКО, РКО, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы»(с вкладным листом) (по работникам ДДУ)
1.4. Проверка правильности учета по жилищно-коммунальным обслуживающим подразделениям			Сводная смета эксплуатационных доходов и расходов, смета доходов и расходов по коммунальным услугам (целевым сборам), договоры найма, договоры аренды, квитанции, ПКО, РКО, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы»(с вкладным листом) (по обслуживающему персоналу и аппарату управления)
1.5. Проверка правильности учета по жилью, сдаваемому в наем			Смета эксплуатационных доходов и расходов, договоры найма, декларации по налогу на добавленную стоимость, налогу на прибыль
1.6. Проверка правильности учета по объектам жилого фонда, сдаваемым в аренду			Учредительные документы организации, смета эксплуатационных доходов и расходов, договоры аренды, баланс организации, ПКО, РКО
1.7. Проверка правильности учета по доходам и расходов по коммунальным услугам			Смета доходов и расходов по коммунальным услугам (целевым сборам), квитанции об уплате коммунальных услуг, ПКО, договоры аренды
1.8. Проверка правильности учета покупки и продажи отдельных квартир из жилого фонда			Договоры купли-продажи, платежные поручения, выписки с расчетного счета, баланс организации
2. Аудит операций по счету 29 субсчету «Столовая»			Талоны на питание, ПКО, РКО, договор аренды, данные контрольно – кассовых машин, счета-фактуры, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы»(с вкладным листом) (по работникам столовой)
2.1. Проверка соответствия учета режиму работы столовой			
2.1.1. Режим самообслуживания (продукция реализуется по ценам не ниже фактической себестоимости)			Отдельный баланс столовой, счет 44 «Расходы на продажу», ПКО, РКО, договор аренды, данные контрольно-кассовых машин, счета-фактуры, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по работникам столовой), ведомость №15, ж.-о.№10
2.1.2. Расходы столовой покрываются за счет собственных средств организации			Талоны на питание, ж.-о.№10, вед.№13
2.2. Проверка системы отпуска обедов сотрудникам организации			
2.2.1. За наличный расчет или посредством удержания из заработной платы			Счет 90 «Продажи», данные ККМ, ПКО, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по работникам столовой), декларации по налогу на добавленную стоимость

Перечень аудиторских процедур	Период проверки	Исполнитель	Проверяемые документы
2.2.2. Продукция столовой отпускается сотрудникам организации бесплатно			Талоны на питание, лицевые карточки, расчет налога на доходы с физических лиц
2.3. Проверка правильности начисления налога на добавленную стоимость (для организации общественного питания)			Счета 19, 68, декларации по НДС, справки, подтверждающие правомерность применения льгот по НДС
2.4. Проверка обоснованности включения затрат в себестоимость продукции (содержание помещений предоставляемых бесплатно организациям общественного питания)			Баланс организации, учредительные документы, калькуляция себестоимости продукции (работ, услуг)
3. Аудит операций по счету 29 субсчету «Санатории и учреждения культурно-просветительского назначения»			Сметы, путевки, ПКО, РКО, счета-фактуры, лимитные карты, приказы о приеме на работу, увольнении, перемещении, табели учета и использования рабочего времени, личные карточки, коллективный договор, расчетно-платежные ведомости, расчетные ведомости, РКО, отчетные декларации по расчетам с организациями социального страхования и обеспечения, разработочная таблица «Сводка начислений заработной платы по составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы» (с вкладным листом) (по работникам данных учреждений)
3.1. Проверка соответствия учета способу реализации услуг объектов социально – культурного назначения:			
3.1.1. Услуги объектов социально-культурного назначения оплачивается сотрудниками			Счета 02, 10, 60, 68, 69, 70, 76... Декларации по НДС, путевки, ПКО
3.1.2. Услуги объектов социально-культурного назначения предоставляются бесплатно – за счет собственных средств организации			Баланс предприятия, справки, подтверждающие правомерность пользования льготами по налогу на имущество
3.2. Проверка правильности начисления и освобождения от налога на добавленную стоимость			Справки, подтверждающие правомерность пользования льготами по налогу на добавленную стоимость, счета 19, 68, декларация по НДС
3.3. Проверка правильности применения льготы по налогу на имущество организации			Баланс предприятия, справки, подтверждающие правомерность пользования льготами по налогу на имущество
4. Аудит операций по счету 29 субсчету «Детские дошкольные учреждения»			
4.1. Проверка системы оплаты организацией услуг ДДУ (полная или частичная)			Смета ДДУ, ПКО
4.2. Проверка соблюдения нормативов оплаты родителями (20% и 10%)			Смета ДДУ, ПКО
4.3. Проверка правильности применения льготы по налогу на прибыль			Декларация по налогу на прибыль, справки, подтверждающие правомерность применения льгот по налогу на прибыль
5. Аудит операций по счету 29 субсчету «Жилищно-коммунальные обслуживающие подразделения»			
5.1. Проверка учета операций по содержанию жилья, сданного в наем			Договоры найма, сч. 90 «Продажи»

Перечень аудиторских процедур	Период проверки	Исполнитель	Проверяемые документы
5.2. Проверка учета операций по содержанию объектов жилого фонда, сданных в аренду			Договоры аренды, сч. 90 «Продажи», учредительные документы организации
5.3. Проверка учета операций по покупке и продаже отдельных квартир из жилого фонда			Договоры купли – продажи, документы, удостоверяющие право собственности
5.4. Проверка учета операций по содержанию общежитий			Сметы расходов и доходов, ПКО, квитанции
5.5. Проверка учета операций по содержанию объектов коммунального хозяйства			Смета эксплуатационных доходов и расходов, смета доходов и расходов по коммунальным услугам (целевым сборам), квитанции, ПКО
6. Аудит тождественности показателей бухгалтерской отчетности и регистров бухгалтерского учета			Ж.-о. № 10, 10/1 Кт 02,10, 25, 26, 28, 29, 50, 68, 69, 70, 76, 84, 90, 97 и т.д. Ведомости № 9, 12, 16, Главная книга
6.1. Проверка правильности отражения оборота по счетам и субсчетам Главной книги с аналогичными показателями регистров синтетического учета			Ж.-о. № 10, 10/1 Кт 02,10, 25, 26, 28, 29, 50, 68, 69, 70, 76, 84, 90, 97 и т.д. Ведомости № 9, 12, 16, Главная книга
6.2. Проверка правильности отнесения на себестоимость и иные источники затрат, отражаемых по счету 29			Ж.-о. № 10, 10/1 Кт 02,10, 25, 26, 28, 29, 50, 68, 69, 70, 76, 84, 90, 97 и т.д. Ведомости № 9,12,16, Главная книга, калькуляция себестоимости

ПОДГОТОВКА РАБОЧЕЙ ДОКУМЕНТАЦИИ АУДИТОРА

В процессе проверки аудиторы составляют рабочие документы, являющиеся основой для подтверждения объема и качества выполняемой ими работы и обоснованности сделанных ими выводов.

Рабочие документы составляются по произвольной форме, однако, он должны содержать необходимую справочную информацию о клиенте; краткое описание выполненной работы; метод проведения аудита (сплошной или выборочный); замечания по результатам проверки; перечень документов, не представленных для проверки; мнение аудитора о способах устранения выявленных недостатков; описание системы внутрихозяйственного контроля в проверяемой организации (с выделением слабых мест и положительных сторон); программа аудита с отметками о ходе ее выполнения и причинах отклонений; объяснения и справки персонала проверяемой организации по вопросам, заданным аудитором; прочие другие свидетельства и разъяснения. В результате именно на основании рабочих документов аудитора производятся выводы и рекомендации, отражаемые затем в аудиторском заключении. Поэтому все основания для таких выводов должны недвусмысленно опираться на рабочие документы аудитора. Необходимо обратить особое внимание на конфиденциальный характер рабочих документов аудитора, которые могут представляться в распоряжение третьих лиц только с разрешения клиента. При проведении аудита счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» рабочая документация аудитора может иметь следующий вид (см. табл. 3).

МЕТОДЫ ПОЛУЧЕНИЯ АУДИТОРСКИХ ДОКАЗАТЕЛЬСТВ

При аудиторской проверке счета 29 используются различные методы получения аудиторских доказательств. Аудиторскими доказательствами называется информация, собранная и проанализированная аудитором в ходе проверки, служащая обоснованием выводов аудитора. Для сбора доказательств аудитором могут быть применены различные процедуры. Аудиторской процедурой называется определенный метод сбора доказательств как неотъемлемую часть соответствующего технологического процесса.

Собирая аудиторские доказательства, аудитор использует достаточно ограниченное число методов их получения. Но метод как таковой не даст никакой информации для выводов, если не знать – какие именно арифметические расчеты необходимо проверять, а какие – нет; в инвентаризации каких активов и каких обязательств следует поучаствовать; лично от каких третьих лиц следует получить письменные подтверждения; какие именно документы следует подвергнуть анализу. Искусство аудитора и состоит в том, чтобы четко знать:

- а) как должен быть правильно поставлен бухгалтерский учет и налажена система внутреннего контроля;
- б) какие отклонения (нарушения, ошибки, заблуждения) возможны в организации учета и контроля;
- в) какой или какие из перечисленных методов следует применить для выявления каждого из возможных нарушений;
- г) к каким именно объектам контроля (документам, активам, обязательствам, субъектам, юридическим лицам и т.д.) следует применить тот или иной метод.

РАБОЧАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ АУДИТОРА

№	Перечень аудиторских процедур	Объем информации	Техника исполнения	Характер возможных нарушений
1	Проверка учредительных документов, баланса предприятия и балансов отдельных обслуживающих подразделений, проверка обоснованности ведения ком-мерческой деятельности обслуживающими подразделениями	2005 г.	Последовательно просматриваются все учредительные документы, все их изменения (дополнения), а также балансы	Отсутствие в учредительных документах пунктов, например, о сдаче в аренду объектов жилого фонда, как о виде постоянной деятельности предприятия
2	Проверка оформления учетных ПД, служащих основанием отражения в учете операций по счету 29	Часть проверяемого периода	Последовательно аудитор просматривает все сметы эксплуатационных доходов и расходов, сметы расходов и доходов по коммунальным услугам (целевым сборам), сметы на содержание ДДУ, объектов социально-культурной сферы за период, предусмотренный выборкой и выясняет: - имеются ли подписи руководителя, гл. бухгалтера, начальников соответствующих обслуживающих подразделений на всех ПД - в случае временной подмены первых лиц уполномоченными лицами, на которых возложены обязанности письменным распоряжением руководителя предприятия, нет ли документов с подписями этих лиц более раннего (позднего) срока, чем дата их назначения	Отсутствие приказов на замещение первых лиц, отсутствие необходимых подписей
3	Установление полноты документов для предоставления предприятию льгот по налогу на прибыль, НДС, налогу на имущество.	Папка справок	Последовательно проверяют обоснования льготы, указанные в налоговых декларациях и наличие справок по каждому налогу и по каждой статье льгот в проверяемом периоде	Отсутствуют справки, подтверждающие предоставление льготы в проверяемом периоде
4	Проверка обоснованности списания затрат со счета 29 на себестоимость продукции, работ, услуг	2005 г.	Проверяется наличие на балансе помещений, предоставляемых организациям общественного питания, сверяются договоры найма, аренды	Расхождение в сроках предоставления помещений и периода списания (более длительное)

Проверка арифметических расчетов

Пересчет – это проверка арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и выполнение независимых подсчетов.

Подсчеты клиента могут быть правильными или ошибочными. Подсчеты, выполненные на компьютерах, могут быть вновь произведены с использованием компьютерного обеспечения с распечаткой данных отклонений от подсчетов клиента для дальнейшего исследования их аудитором. Но практика показывает, что пересчет в основном осуществляется выборочно.

Пересчет используется для проверки реальности и оценок тех показателей финансовой отчетности, которые являются главным образом результатом подсчетов, например амортизации, страховых резервов, пенсионных обязательств, резервов под сомнительные долги и др. В сочетании с другими процедурами пересчеты также необходимы для сбора информации об оценках всех финансовых показателей.

Инвентаризация

Инвентаризация – это прием, который позволяет получить точную информацию о наличии имущества и обязательств экономического субъекта и ориентировочную информацию об их состоянии и стоимости.

Инвентаризации подлежат имущество клиента и его финансовые обязательства.

Аудиторская организация обязана:

- выяснить, как часто проводилась инвентаризация имущества и финансовых обязательств;

- проверить бухгалтерскую документацию по ранее проводившимся экономическим субъектом инвентаризациям;
- ознакомиться с номенклатурой и объемами товарно-материальных ценностей (ТМЦ);
- выявить дорогостоящие ТМЦ;
- проанализировать систему учета ТМЦ и систему контроля экономического субъекта, выявить слабые и сильные стороны таких систем.

С точки зрения технологии аудиторского дела инвентаризацию можно рассматривать как метод получения наиболее ценных и достоверных доказательств о реальности и точности статей актива баланса, фактов совершения хозяйственных операций.

Участие в инвентаризации активов клиента или наблюдение за ее проведением позволяет сделать определенные выводы по всем трем основным направлениям аудиторской проверки.

Например, если на проверяемом предприятии в течение ряда лет не проводились инвентаризации активов (при составлении годовой бухгалтерской отчетности, при смене материально-ответственных лиц и т.д.), аудитор имеет основание для вывода об отсутствии у клиента внутреннего контроля за сохранностью активов, а также о нарушении установленного порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

В том случае, когда при проведении инвентаризации основных средств выясняется, что один из цехов проверяемого предприятия занят иным хозяйствующим субъектом (признаков этого может быть несколько – висит вывеска с наименованием другого предприятия,

выпускается продукция, не соответствующая профилю проверяемого предприятия), а в составе доходов от внереализационных операций нет статьи «доходы от аренды», речь идет о «скрытой аренде» и уклонении от уплаты налогов. Аудитор может сделать вывод о нарушении клиентом законодательства при совершении финансово-хозяйственных операций.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций

Эта процедура несложна, но также важна для оценки системы внутреннего контроля и организации бухгалтерского учета на проверяемом предприятии. Кажущаяся простота операции не означает, что ее следует поручать наименее квалифицированным членам бригады аудиторов. Наоборот, эту процедуру, как правило, ведущий аудитор берет на себя или поручает опытным сотрудникам.

Очень часто при заключении договора на проведение аудиторской проверки аудиторская фирма (аудитор) в качестве одного из дополнительных условий указывает предоставление бригаде аудиторов отдельного помещения с телефоном. Такое условие вполне обосновано, так как на момент аудиторской проверки в одном помещении на определенный срок располагаются два трудовых коллектива – проверяемый и проверяющий.

Разумеется, отдельное помещение для работы – это очень удобно как для сотрудников проверяемого предприятия, так и для бригады аудиторов; при этом не нарушается психологический климат в коллективе.

Но было бы ошибкой думать, что аудиторская проверка – это работа только с документами и отчетностью, это и проведение опытов под видом обычной рутинной аудиторской работы. Например, проверка кассы включает:

- составление заявления на выдачу денег с указанием производственной необходимости приобретения того, на что запрашиваются деньги;
- согласование и удостоверение заявления у руководителя предприятия;
- оформление расходного кассового ордера на выдачу денег бухгалтером;
- передача бухгалтером (а не подотчетным лицом) расходного кассового ордера в кассу;
- проверка всех необходимых реквизитов расходного кассового ордера кассиром;
- выдача денег из кассы.

Если все эти, казалось бы, формальные процедуры соблюдаются, то аудитор имеет основание для вывода о том, что порядок ведения кассовых операций на проверяемом предприятии соблюдается. В противном случае аудитор выявляет ту формальную процедуру (процедуры), которая (которые) пропускается сотрудниками предприятия и ведет к ослаблению внутреннего контроля.

Аналогичное наблюдение следует провести на всех участках, где первичный (оперативный) учет «соприкасается» с бухгалтерским, и оценить:

- порядок приемки материальных ценностей на склад;
- порядок отпуска материальных ценностей со склада в производство, на сторону;
- порядок учета наличия и движения материальных ценностей в производстве (цехах, участках, отделах и др.);
- порядок учета готовой продукции;
- порядок хранения материальных ценностей и готовой продукции;
- порядок отгрузки готовой продукции;
- порядок реализации продукции и др.

Подтверждение

Для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности аудиторская организация должна получить письменное подтверждение в письменной форме от независимой (третьей) стороны.

Запросы на подтверждение рекомендуется готовить в виде документа от имени руководства экономического субъекта в адрес независимой (третьей) стороны. В них должно содержаться требование предоставить необходимую информацию непосредственно аудиторской организации.

При необходимости аудиторская организация может самостоятельно установить непосредственный контакт с независимой (третьей) стороной, которой был направлен запрос. В случае получения по запросу информации, которая расходится с учетными данными экономического субъекта, аудиторская организация должна применить дополнительные аудиторские процедуры для выяснения причин расхождения.

Нельзя недооценивать этот метод при работе с персоналом клиента. Если при устном опросе ответы опрашиваемых аудитор фиксирует на каком-либо носителе информации (бумаге, компьютере, диктофоне) самостоятельно, то для получения письменных подтверждений персоналу проверяемого предприятия выдаются специальные опросные листы или «анкеты».

По наиболее распространенным вопросам в анкете могут быть предложены и возможные ответы. В этом случае опрашиваемому лицу достаточно выбрать и отметить ответ, соответствующий практике проверяемого предприятия.

Опросный лист должен содержать такие обязательные реквизиты, как фамилия, имя, отчество и должность опрашиваемого, заполненный опросный лист также должен быть проверен главным бухгалтером предприятия и заверен его подписью.

Устный опрос

Данный метод сбора аудиторских доказательств предоставляет аудитору обширную информацию для размышления.

Для раскрытия сущности данной аудиторской процедуры необходимо ответить на вопрос-устный опрос кого?

Опрос или беседа должны быть проведены практически со всеми сотрудниками предприятия, участвующими в ведении учета и составлении отчетности.

Ошибку совершает тот аудитор, который ограничивается беседой только с главным бухгалтером и его заместителями. Следует помнить, что отчетность, формируемая с помощью бухгалтерского учета, представляет собой вершину стройной пирамиды, основанием которой является огромное множество фактов хозяйственной деятельности, оформленных первичными документами и бухгалтерскими проводками. Если у пирамиды еще не достроена вершина, это не беда, а если при наличии вершины из основания пирамиды удалить несколько крупных камней, то пирамида может превратиться в картонный домик и рассыпаться.

Именно поэтому аудитор должен обязательно убедиться в том, что хозяйственные операции, лежащие в основании отчетности, соответствуют законодательству, правильно оформлены и корректно отражены в бухгалтерском учете. И начинать проверку каждого

раздела бухгалтерского учета следует с устного опроса или беседы с исполнителями – рядовыми сотрудниками бухгалтерии, ведущими первичный учет хозяйственных операций.

Второй вопрос, на который следует ответить при раскрытии метода сбора информации, – когда проводится устный опрос персонала?

Как правило, эта процедура проводится на начальной стадии проверки, когда аудитор знакомится с проверяемым предприятием, оценивает объем и степень сложности работ для того, чтобы составить соответствующую программу проверки.

Для ведения беседы с персоналом аудитор должен быть в достаточной степени психологом, так как его цель – «разговорить» собеседника, выяснить порядок его действий, усердие и квалификацию, «узкие» места в работе и пр.

Для составления программы проверки аудитор должен иметь список сотрудников бухгалтерии, а также экономической и плановой служб. Список должен включать в себя фамилии, имена, отчества сотрудников, наименование их официальных должностей, а также перечень направлений (разделов, участков, счетов бухгалтерского учета, журналов-ордеров и пр.), которые ими курируются.

К сожалению, на многих предприятиях такие документы, как должностные инструкции сотрудников, графики документооборота, в настоящее время не составляются, поэтому аудитор либо следует эту работу проделать самому, либо начинать проверку тогда, когда указанная информация будет для него подготовлена.

План и соответственно состав вопросов, задаваемых сотрудникам, не могут быть одинаковы, а зависят прежде всего от раздела бухгалтерского или оперативного учета, которым занимается опрашиваемый.

Подробный план устного опроса персонала по каждому направлению учета зависит от специализации этого направления, но примерный план беседы может быть таким:

1. Какие первичные документы вы оформляете?
2. Какие регистры аналитического учета вы ведете?
3. В каком разрезе ведется аналитический учет по вашему участку учета?
4. Для каких регистров синтетического учета необходима формируемая вами информация?
5. Как и кем производится выверка полученных вами результатов?
6. Назовите типичные хозяйственные операции, которые вам приходится оформлять.
7. Каков порядок ваших действий при выполнении каждой из типичных хозяйственных операций?
8. Знаете ли вы, в формировании какой строки бухгалтерской отчетности вам приходится участвовать?
9. Каким образом происходит контроль за вашей работой?
10. Как вы исправляете ошибки, когда они имеют место?
11. Имеются ли какие-либо неудобства в ведении учета, сверке результатов?
12. Чувствуете ли вы наличие в вашей работе проблем? Каких?

Проверка документов

Широко практикуется получение информации посредством проверки документов, подготовленных независимыми сторонами и клиентом.

Проверка документов заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности первичного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отра-

жение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции.

Прослеживание

Прослеживание (трассирование) осуществляется в противоположном направлении. Аудитор отбирает первичный документ и проверяет системы учета и контроля, чтобы найти заключительную бухгалтерскую запись операции. С помощью прослеживания аудитор может определить, все ли операции учтены, и дополнить информацию, полученную в ходе аудита. Однако, необходимо учитывать возможность того, что некоторые события не отражены в первичной документации и системе учета.

С помощью сканирования аудиторы изучают нетипичные статьи и события, отраженные в документации клиента. Цель сканирования – найти что-либо нетипичное.

Сканирование полезно применять при использовании выборки для принятия аудиторских решений, так как всегда существует вероятность того, что аудиторы не выявят ошибки клиента, выбрав пример, не отражающий всю совокупность статей. Это может привести к принятию аудиторами ошибочного решения. Аудиторы уменьшают аудиторский риск, сканируя статьи, не вошедшие в выборку.

ТЕСТИРОВАНИЕ СИСТЕМЫ УЧЕТА НА СЧЕТЕ 29 «ОБСЛУЖИВАЮЩИЕ ХОЗЯЙСТВА И ПОДРАЗДЕЛЕНИЯ»

Для доказательности аудиторского заключения целесообразно в процессе проверки счета 29 осуществить процедуры с использованием тестов, что означает провести испытание или исследование по заранее разработанной стандартной форме. С учетом преследуемых целей их подразделяют на тесты независимые и тесты на соответствие.

Независимые тесты предназначены для получения сведений о полноте, правильности и законности операций, содержащихся в бухгалтерских записях и финансовой отчетности.

Тесты на соответствие применяют для выявления соответствия процедур внутреннего контроля установленным нормам.

Абсолютно все аудиторские тесты классифицируются в соответствии с процедурой их осуществления. Можно сказать, что тесты проводятся для выявления наиболее типичных ошибок. По счету 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» тестирование может выглядеть следующим образом (см табл. 4).

Таблица 4

ТЕСТИРОВАНИЕ

№	Направления и вопросы тестирования	Нет от-вета			Примечание
		Да	Нет		
	УСЛОВИЯ				
1	Имеет ли доступ к документации кто-либо, кроме ответственных лиц?				
	РЕАЛЬНОСТЬ				
2	Проверяются ли финансовые сметы после их подготовки глав. бухгалтером и руководителями подразделений?				

№	Направления и вопросы тестирования	Нет от-вета		Да	Нет	При-меча-ние
3	Проверяются ли отчеты об исполнении смет после их исполнения глав. бухгалтером и руководителем организации?					
	ПОЛНОТА					
4	Проводится ли предварительная нумерация первичной документации и используется ли она для выявления отсутствующих или фиктивных документов?					
	ОТВЕТСТВЕННОСТЬ					
5	Готовят ли соответствующую документацию специально ответственные лица?					
	ТОЧНОСТЬ					
6	Проверяется ли расхождение между данными первичных документов на отпуск материалов и средств и отчетов об исполнении смет по подразделениям					
	КЛАССИФИКАЦИЯ					
7	Правильно ли квалифицируются затраты по элементам и статьям калькуляции					
	ПЕРИОДИЗАЦИЯ					
8	Отвечает ли учет затрат принципу «Временной определенности факторов»					
	УЧЕТ					
9	Проверяют ли лица , ответственные за учет затрат , данные учета по сегментам и сводного учета ?					

Литература

1. Федеральный закон от 21.11.1996 N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и доп.).
2. Федеральный закон от 07.08.2001 N 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. Федеральных законов от 14.12.2001 N 164-ФЗ, от 30.12.2001 N 196-ФЗ).
3. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Планирование аудита», ред. Постановление Правительства РФ от 07.10.2004 № 532.
4. Аудит. Учебник / Под ред. В.И. Подольского. - М., 2000;
5. Андреев В.Д. Практический аудит. Справочное пособие. – М.:Экономика, 1994 – 357 с.
6. Глушков И.Е. Практический аудит на современном предприятии. – М.-Новосибирск: КНОРУС-ЭКОР, 1997. – 288 с.
7. Камышанов П.И. Практическое пособие по аудиту. – М.:ИНФРА-М, 1996. –522 с.
8. Терехов А.А. Аудит. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 512 с.
9. Миронова О.А., Азарская М.А. Аудит: теория и методология: Учебное пособие. - М.: ОМЕГА-Л, 2005. - 176 с.
10. Винер И.Б., Голосов О.В., Скобара В.В., Сиротенко Э.А. Общесистемные основы аудита. - М: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1999.
11. Макальская М.Л., Мельник М.В., Пирожкова Н.А. Основы аудита. - М: Дело и сервис, 2002.
12. Данилевский Ю.А., Шапигузов С.М., Ремизов Н.А., Старовойтова Е.В. Аудит. Учеб. пособие. - М.: ИД «ФБК-ПРЕСС», 1999.
13. Скобара В.В. Аудит: методология и организация. - М.: ДИС, 1997.
14. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит. Учебник. 4-е изд. - М.: ИНФРА-М, 2003.
15. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления. В 2-х т. - М.: ДИС, 1999.
16. Алборов Р.А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК.-М:Издательство «Дело и Сервис», 1998.- 464 с.

Марина Сафохина