ВЫСШАЯ ШКОЛА ЭКОНОМИКИ
ИНСТИТУТ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ И АУДИТОРОВ

Высшая Школа Экономики "Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов" создан с целью подготовки и переподготовки квалифицированных специалистов бухгалтерского учёта и профессиональных менеджеров.

Обучение проводится, опираясь на международные стандарты в соответствии с требованиями государства и работодателя. В ходе обучения учитывается успешный отечественный и зарубежный опыт ведения учёта и менеджмента.

Высшая Школа Экономики "Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов" - организует дополнительные семинары и тренинги входящие в группу экономических проблем, дополняющих общий цикл хозяйственной деятельности.

Профессиональный Медиатор РК

Профессия медиатор и/или навыки медиатора высоко ценятся во всём мире. Статистика показывает, что в международной практике 80 % корпоративных споров решаются посредством медиаторов заключением медиативных соглашений.

В рамках данного курса и в исполнении Трудового Кодекса РК для согласительных комиссий при компаниях так же проводиться курс: Примирительные процедуры, Обзор Трудового Кодекса.

Профессиональный бухгалтер РК

Для предприятий общественного сектора особенно для главных бухгалтеров обучение и сдача экзамена на сертификацию **проф. бухгалтер РК** является необходимой так как без данной квалификации главный бухгалтер не имеет право занимать свою должность, но не только данная мотивация должна работать.

Сертификация CAP и CIPA

Несмотря на наличие многих других сертификаций в Казахстане данный вид сертификации пользуется спросом и выгодно отличается от других. **Сертификаты CAP и CIPA** котируются во многих крупных компаниях РК, данная сертификация позволит бухгалтеру улучшить квалификацию.

Дип ИФР

В настоящее время это наиболее посещаемая программа по МСФО, представленная на отечественном рынке. Обучение ДипИФР является частью ACCA и соответствует блоку англоязычной программы.

Расписание и другие сертификации в сфере образования Вы можете увидеть посетив наш сайт:

hseipaa.kz

17 лет на рынке профессионального образования

СОДЕРЖАНИЕ

Введение 2

Тема 1. Теоретические основы создания и функционирования службы внутреннего аудита. 4
Организация и роль службы внутреннего аудита. 4
Задачи службы внутреннего аудита 5
Основные различия между внутренним и внешним аудиторами 6
Акт Сарбейнса-Оксли 7

Тема 2. Аудиторские доказательства. 8
Этапы аудита 9
Методы и процедуры проведения аудита 10
Процедуры по существу 11
Аналитическое процедуры как процедуры по существу 13

Тема 3. Рабочие документы 14
Документирование процесса аудита 14
Содержание рабочих документов 14
Заполнение аудиторских рабочих документов 16

Тема 4. Аудиты отдельных подразделений. 17
Внутренний контроль и тесты по существу 17
Решение вопроса о проведении аудита в малых компаниях 18

Тема 5. Планирование аудиторской проверки 19
Планирование 19
Изучение бизнеса 20
Аналитические процедуры 21
Аудиторский риск 22
Аудиторские программы 25

Тема 6. Система внутреннего контроля 27
Определение системы внутреннего контроля 27
Компоненты СВК 30
Оценка СВК 35
Изучение СВК 35

Тема 7. Аудит хозяйственных операций 37
Операции реализации и закупок 37
Платежные ведомости. Наличность 46

Тема 8. Аудит баланса 52
Аудит ТМЗ 52
Материальные активы 59
Нематериальные активы 66
Финансовые инструменты 68
Аудит собственного капитала 82

Тема 9. Формирование себестоимости 85
Позаказная калькуляция 85
Попроцессная калькуляция 89
Бюджетирование 90
Анализ отклонений 93

ВВЕДЕНИЕ

Функции аудитора уходят вглубь веков. Имеются записи, найденные в древнем Египте и Риме, показывающие, что для изучения работы, выполненной сборщиками налогов и распорядителями недвижимого имущества, специально нанимались соответствующие люди. В средневековой Британии, независимый аудитор нанимался феодальными баронами для обеспечения того, чтобы прибыль, поступавшая от арендаторов-фермеров, точно отражала доходы, получаемые от недвижимого имущества. Аудиторы оглашали свои заключения, отсюда и возникло слово "аудитор". Основное внимание уделялось обнаружению мошенничества и прочих неправомерных действий. Таким образом, несмотря на то, что сегодня значение придается другим аспектам, и функции аудитора стали более усложненными, тем не менее понятие аудита не является новым.

В зависимости от назначения аудит делится на несколько видов.
Аудит финансовой отчетности - представляет собой проверку отчетности субъекта с целью вынесения заключения о соответствии ее установленным критериям и общепринятым правилам бухгалтерского учета. Этот аудит проводится сторонними аудиторами, приглашенными компанией, отчеты которой проверяются. Результаты аудита финансовой отчетности публикуются компанией и рассылаются широкому кругу пользователей - владельцам акций, кредиторам, органам государственного регулирования и др.

Налоговый аудит - это аудиторская проверка правильности и полноты начисления и уплаты налогов, соблюдения налоговой политики.

Аудит на соответствие требованиям - это анализ определенной финансовой или хозяйственной деятельности субъекта в целях определения ее соответствия предписанным условиям, правилам или законам. Если такие условия (например, внутренние правила контроля) установлены администрацией, то этот вид аудита осуществляют сотрудники предприятия, выполняющие функцию внутренних аудиторов. Если же условия установлены кредиторами (например, требование поддержания определенного соотношения между оборотным капиталом и краткосрочными обязательствами), то поскольку выполнение этих условий часто находит отражение в финансовых отчетах компании, этот вид аудита проводится вместе с аудитом финансовых отчетов либо как специальный аудит.

Ценовой аудит - это проверка обоснованности установления цены на заказ. Применяется в развитых странах при проверке обоснованности бюджетных ассигнований (например, расходов на конкретный оборонный заказ).

Операционный (производственный) аудит - это проверка и совершенствование организации и управления предприятием, качественных сторон производственной деятельности, оценка эффективности производства и финансовых вложений, производительности, рациональности использования средств, их экономии.

Управленческий аудит представляет собой систематический анализ хозяйственной деятельности организации, проводимый для определенных целей. Этот вид аудита, который иногда называют аудитом эффективности работы или административного управления и организации, преследует следующие цели:

оценка эффективности управления;

выявление возможностей улучшения хозяйственной деятельности;

внесение рекомендаций относительно улучшения деятельности или дальнейших действий.

(Специальный аудит экологический, технический и др.) - это проверка конкретных аспектов деятельности хозяйствующего субъекта, соблюдения определенных процедур, норм и правил, обычно с целью подтвердить законность, добросовестность и эффективность деятельности управляющих, правильность составления налоговой отчетности, использования социальных фондов и др.

«Внутренний аудит» - оценочная деятельность, определяемая менеджментом для анализа систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, который осуществляется в рамках услуг, предоставляемых предприятию. Это проведение анализа, мониторинга и предоставление рекомендации по улучшению систем.

Другая деятельность включает:

а) проверку финансовой и оперативной информации. Это продолжительный процесс и похож на работу внешнего аудитора.

б) анализ экономичности, эффективности и рациональности операций, включая нефинансовый контроль.

в) анализ соответствия законам и правилам, другим внешним требованиям, а также политике менеджмента и другим внутренним требованиям.

На практике это будет включать следующее:

i) Убедиться в том, что приобретение и выбытие актива было санкционировано, и что была обеспечена соответствующая сохранность и эффективное использование этих активов.

Внутренний аудитор должен получить уверенность в том, что активы не только приобретаются или реализуются в соответствии с санкциями менеджмента, но и что обеспечивается должная сохранность активов, принадлежащих компании, например, они застрахованы, находятся в сохранном месте. Более того, он должен быть уверен в эффективном использовании активов, например, что отходы сведены к минимуму, непригодные материалы при возможности реализуются или перерабатываются.

ii) Подтвердить, что обязательства организации имеются только в отношении правомерных операций.

Внутренний аудитор должен знать о всех типах осуществляемых организацией операциях, для того, чтобы он смог незамедлительно распознать обязательство, не соответствующее ни одной из осуществляемых операций. Он должен иметь доступ ко всей информации, включая протоколы, которые могут утверждать необычные сделки.

iii) специальные расследования, включая расследования случаев мошенничества.

Необходимость и значение внутреннего аудита связаны с функциями управленческих структур. Потребность во внутреннем аудите возникает по той причине, что верхнее звено руководства непосредственно не занимается контролем повседневной деятельности предприятия, в связи с чем оно испытывает потребность в информации об этой деятельности, собираемой на более низких уровнях, или в подтверждение достоверности отчетов менеджеров низких уровней.

В общем, внутренний аудит это организованная на субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежностью функционирования системы внутреннего контроля.

Тема 1. Теоретические основы создания и функционирования службы внутреннего аудита.

1.1. Организация и роль службы внутреннего аудита.

Проведение внутреннего аудита имеет для руководства и (или) собственников экономического субъекта информационное и консультационное значение, поскольку призвано содействовать оптимизации деятельности экономического субъекта и выполнению обязанностей его руководства.

Потребность во внутреннем аудите возникает на крупных предприятиях в связи с тем, что высшее руководство не занимается повседневным контролем деятельности организации и низших управленческих структур. Внутренний аудит дает информацию об этой деятельности и подтверждает достоверность отчетов менеджеров. Внутренний аудит необходим главным образом для предотвращения потери ресурсов и осуществления необходимых изменений внутри предприятия

Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим экономическим субъектом, т.е. его руководством и (или) собственниками, в зависимости от:

- содержания и специфики деятельности экономического субъекта;

- объемов показателей финансово-экономической деятельности экономического субъекта;

- сложившейся системы управления экономического субъекта;

- состояния внутреннего контроля.

Функции внутреннего аудита могут выполнять специальные службы или отдельные аудиторы, состоящие в штате экономического субъекта, ревизионные комиссии (ревизоры), привлекаемые для целей внутреннего аудита сторонние организации и (или) внешние аудиторы.

В определенной мере функции внутренних аудиторов выполняют ревизорские группы при бухгалтериях крупных предприятий, подчиненные главному бухгалтеру или финансовому директору, однако функции внутренних аудиторов шире.

В отличие от внешнего аудита, носящего, как правило официальный характер и проводимого уже по оформленной финансовой отчетности, внутренний аудит может носить как плановый, так и внезапный характер. Поэтому для него типичны все три этапа контроля: предварительный - до совершения хозяйственных операций; текущий - во время осуществления хозяйственных операций и последующий - после их совершения. Для получения аудиторских доказательств при проведении внутреннего аудита широко используются приемы фактического контроля (сплошная и выборочная инвентаризация, контрольные обмеры, контрольный запуск сырья, экспертиза и лабораторные анализы). Выбор к применению аналитических процедур (например в виде сравнения, сопоставления), наблюдения, встречной проверки, опроса, аудиторской выборки осуществляется по усмотрению аудитора. Аудитор на основе своего профессионального суждения обязан самостоятельно принять решение о количестве информации и методах, необходимых для сбора аудиторских доказательств.

1.2. Задачи службы внутреннего аудита

Технология проведения внутреннего аудита представляет ряд последовательных действий из следующих фаз:

- выбор объекта и способов воздействия: определение круга наиболее значимых для экономики предприятия вопросов, исходя из структуры предприятия с последующим планированием конкретных объектов, сроков и методов;

- подготовка и утверждение плана проведения аудита предприятия на конкретный период;

- подготовка нормативной базы, программы и документов;
- предъявление полномочий и проведение обследований объекта аудита;
- наблюдение, сбор, анализ, обработка и документирование информации;
- оценка состояния проверяемого объекта и формулирование выводов, характеризующих его состояние; консультирование, обсуждение материалов у руководства;
- доклад лицу, назначившему проверку. Разработка мероприятий и выработка решений по устранению нарушений;

- организация последующего контроля за выполнением разработанных мероприятий и принятых решений.

Трудоемкость внутреннего аудита постоянно возрастает, что объясняется усложнением финансово-хозяйственной деятельности, сложностью и запутанностью финансового законодательства. Однако должны существовать и определенные ограничения в организации внутреннего аудита. Рамки осуществляемого контроля определяются целесообразностью и экономичностью: затраты на контроль не должны превышать величину полученной экономии или же величину предотвращенных потерь в результате принятых мер по результатам проведенных проверок.

Отделы внутреннего аудита проверяют эффективность применяемых форм и методов учета, правильность первичной регистрации хозяйственных фактов, достоверность оценки, корреспонденцию счетов бухгалтерского учета и правильность заполнения учетных регистров, и составление отчетности предприятия. Одновременно осуществляется контроль за тем, чтобы имело место должное разделение функций: никто не должен регистрировать хозяйственные операции от начала до конца. Например, должны быть отделены друг от друга такие функции, как начисление и выдача зарплаты, получение оплаты за материальные ценности и их отпуск со склада (за исключением небольших предприятий) и т. д.

1.3. Основные различия между внутренним и внешним аудиторами

Несмотря на общие интересы, есть принципиальные различия:

Сферы различия	Внутренний аудитор	Внешний аудитор
1) Масштаб	определяет собственник и/или руководство	определяет законодательство
2) Подход	гарантировать, что бухгалтерская система эффективна и обеспечивает менеджмент точной и существенной информации	для достижения уверенности в том, что финансовая отчетность, которая будет представлена акционерам, дает правдивое и достоверное отражение
3)Ответственность	перед менеджментом	перед акционерами

Сходные черты внутреннего и внешнего аудитора:

И внутреннему и внешнему аудитору необходимы компетенция и соответствующая подготовка; оба должны повышать свой уровень образования, посещая профессиональные курсы повышения квалификации на протяжении всей их профессиональной деятельности.

Оба аудитора должны быть профессиональны, и

Методики, используемые обоими аудиторами, очень похожи, например, (а) сбор информации, (б) выборочное исследование с целью распространения результатов выборки на всю совокупность проверяемых объектов, (в) выпуск отчётов по окончании их работы.

Оба аудитора могут провести проверку финансовых отчётов.

Различия между внутренним и внешним аудитором:

Внутренними аудиторами являются работники компании. Внешними аудиторами являются независимые специалисты, предоставляющие компании платные аудиторские услуги.

Степень независимости внутренних аудиторов зависит от значимости функции внутреннего аудита в компании и от того, для кого подготавливаются аудиторские отчёты. Степень независимости внешних аудиторов целиком зависит от их отношения, поведения и связей с клиентом. (Вопрос о независимости более подробно освещается в программе «Внутренний аудит 2»).

Внутренние аудиторы подготавливают отчёты для руководства компании, в то время, как внешние аудиторы подготавливают отчёты для широкого спектра пользователей: акционеров, банков и органов государственного контроля.

Внутренние аудиторы обычно оценивают эффективность, экономичность и результативность деятельности компании и могут проверять или не проверять финансовые вопросы. Внешние аудиторы обычно сфокусированы на проверке финансовых отчётов.

Чтобы действовать эффективно, внутренний аудитор не должен зависеть от функционального управления, но он не может и не зависеть в реальной ситуации, пока существуют отношения работник - работодатель. Внутренние аудиторы обеспечивают администрацию информацией для принятия решений, касающихся эффективного функционирования их бизнеса. Пользователи со стороны вряд ли захотят положиться на ту информацию, которая проверена внутренними аудиторами из-за отсутствия у последних независимости. Это отсутствие независимости является главным отличием внутренних аудиторов от внешних.

1.4. Акт Сарбейнса-Оксли

В международной практике для публичных компаний одним из основополагающих организационных документов является закон Сарбейнса-Оксли, принятый в США, и директивы ЕЭС. Однако эти документы не создают новую модель внутреннего контроля, а предъявляют более жесткие условия к ранее действовавшей системе. В любом случае перед менеджментом стояла и стоит задача обеспечить уверенность собственников корпорации в достижении поставленных целей. Организация должна обеспечивать исполнение трех следующих целей:

- экономичность и эффективность операций,
- достоверность финансовой информации,
- соответствие деятельности законодательству.

Такие критерии сформулированы комиссией COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) в определении внутреннего контроля. Данная комиссия была создана в США в целях обеспечения более высокой степени надежности и достоверности информации, предоставляемой эмитентами на международных рынках ценных бумаг.

Зконом Сарбейнса-Оксли (далее - SOX) статьей 404 установлено, что деятельностью по внутреннему контролю руководит не менеджмент корпорации, а комитет по аудиту при Совете директоров. Причем в обязанности этого комитета входит не только организация работы подразделения внутреннего контроля самой корпорации, но и взаимоотношения с внешним аудитором. Это - самая главная статья SOX, которая распространяется на законодательство для публичных компаний во всем мире (в том числе и в Казахстане). Следующая статья состоит в том, что в составе годовой финансовой отчетности компаний в США, помимо финансовых документов, должен быть отчет о состоянии СВК. Этот документ утверждается исполнительным органом и финансовым директором корпорации, которые несут ответственность (в том числе уголовную) за сообщение заведомо недостоверных данных (статьи 302 и 906 SOX).

Для всех публичных компаний обязательным условием является наличие Совета директоров, в составе которого должны быть не менее 30% от количества - независимые участники, не являющиеся акционерами или менеджерами. Причем комитет по аудиту и внутреннему контролю должен возглавлять независимый директор, в обязанности которого входят взаимоотношения с внешним аудитором и организация работы СВК. Кроме того, в корпорации обязательно должны быть подразделение внутреннего контроля, а также документ, определяющий порядок осуществления процедур внутреннего контроля. В задачи этого подразделения входит формирование периодической отчетности о работе СВК корпорации. Иными словами, весь процесс нацелен на то, чтобы обеспечить независимый от менеджмента канал контрольной информации, которая поступает непосредственно

акционерам корпорации. Тем самым обеспечивается надежность и уверенность в том, что предоставляемая финансовая отчетность достоверна.

Обязательной аудиторской проверке подвергается достоверность финансовой отчетности, соответствие действующему законодательству и отсутствие фактов мошенничества. Но в задачи аудитора ни в коей мере не входит проверка управленческой эффективности, которая важна для полноценной СВК, независимо от законодательных актов или внешних аудиторских проверок. Ведь любая корпорация прежде всего нацелена на обеспечение конкурентоспособности, т.е. наиболее эффективной организации деятельности. Поэтому контроль управленческой эффективности - это главная задача СВК корпорации.

ТЕМА 2 АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА

2000 – Управление внутренним аудитом

Руководитель внутреннего аудита должен эффективно управлять подразделением внутреннего аудита таким образом, чтобы обеспечить его полезность для организации.
2040 – Политики и процедуры
Руководитель внутреннего аудита должен внедрить внутренние политики и процедуры, регулирующие деятельность подразделения внутреннего аудита.
Интерпретация:
Форма и содержание политик и процедур зависят от размера и структуры подразделения внутреннего аудита и сложности выполняемой им работы.

2310 – Сбор информации
Внутренние аудиторы должны собрать достаточный объем надежной, уместной и полезной информации для достижения целей задания.
Интерпретация:
Достаточная информация - информация, которая основывается на фактах и убедительна настолько, что здравомыслящий и информированный пользователь на ее основании придет к тем же выводам, что и аудитор. Надежная информация – это наиболее полная и заслуживающая доверия информация, которую возможно получить, применяя надлежащие аудиторские процедуры. Уместная информация - информация, которая подтверждает наблюдения и рекомендации и соответствует целям задания. Полезная информация - информация, которая помогает организации достигать своих целей.
Аудиторы в процессе своих процедур должны собрать достаточный и соответствующий объем информации для того чтобы сделать обоснованные выводы, для достижения целей задания.

Слово “достаточные” относится к количеству доказательств, “соответствующие” - к надежной, уместной и полезной качеству или достоверности информации.
Аудиторское суждение в отношении достаточности и соответствия аудиторской информации зависит от:

(а) оценки неотъемлемого риска на уровне финансовой отчетности, а также на уровне отдельных сальдо счетов или классов операций

(б) характера систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и риска контроля

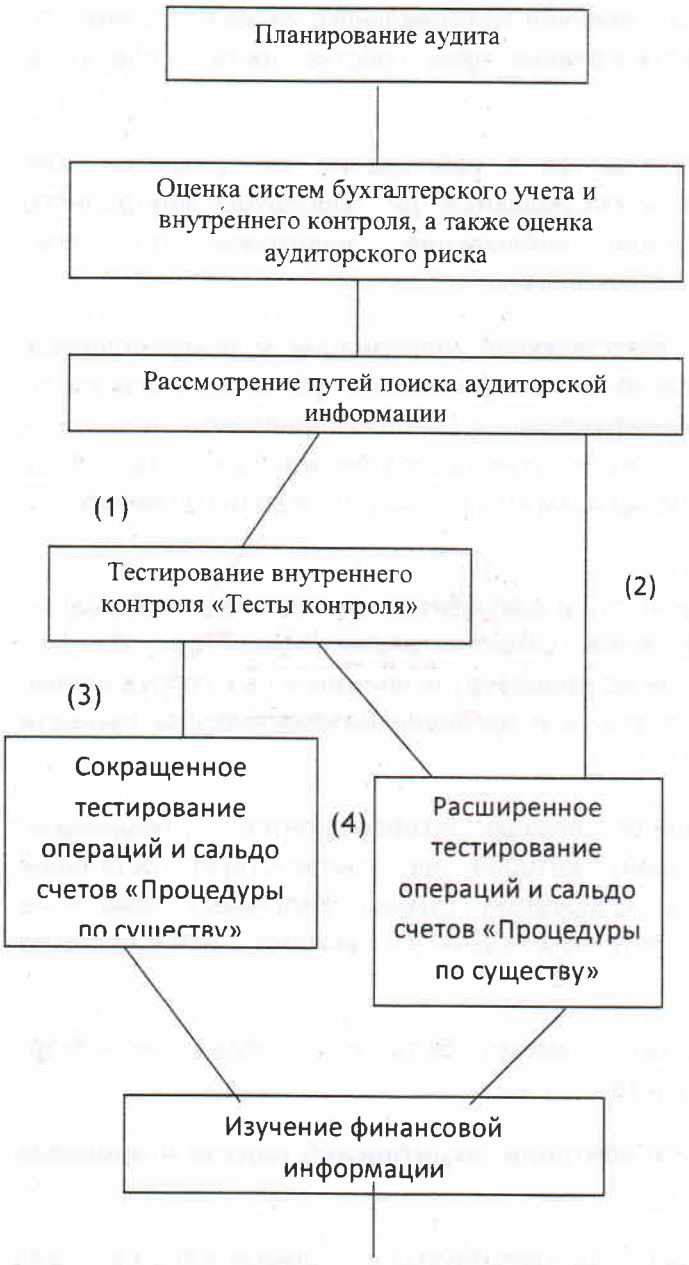
(в) существенности статьи

(г) опыта, полученного при проведении предыдущего аудита

(д) результатов аудиторских процедур

2.1. Этапы аудита

Проведение аудита является в сущности практическим заданием и ни один аудит не будет подобен другому. Тем не менее, представляется возможность выявить ряд этапов. В нижеприведенной диаграмме указаны эти этапы:



Примечания:

На этом этапе аудитор произведет предварительную оценку внутреннего конроля предприятия:

(1) Если возможно, что средства контроля, приводят к "правдивой и достоверной" финансовой отчетности, то аудитор проверяет эти средства контроля.

(2) Если средства контроля покажутся слабыми, он не может "полагаться" на внутренний контроль, и осуществляет обширное тестирование по существу операций и сальдо счетов, которые отражены в финансовой отчетности.

(3) Если средства контроля функционируют правильно, аудитор может сократить описанное выше обширное тестирование по существу.

(4) Если средства контроля не действовали, он вынужден будет применить тестирвоание по существу.

В завершение, аудитор делает обзор финансовой иннформации в целом и формулирует свое мнение в окончательном варианте отчета.

2.2. Методы и процедуры проведения аудита

Для получения соответствующей информации аудиторы используют разные методы или процедуры: инспектирование, наблюдение, опрос и подтверждение, подсчет и аналитические процедуры.

(а) **Инспектирование** - включает в себя физический обзор или проверку записей, документов и материальных активов. Примером тестов контроля может служить проверка счетов - фактур по документам на предмет их утверждения. Примером процедуры по существу может служить проверка физического наличия материального актива. Возможно, потребуется дополнительная работа для установления прав собственности, оценки и обязательств по контракту.

(б) **Наблюдение** - этот прием заключается в наблюдении за процессом или проводимой процедурой. Например, смотреть соблюдаются ли процедуры внутреннего контроля при выдаче пакетов заработной платы или наблюдение аудиторов за тем, проводится ли подсчет ТМЗ в соответствии с инструкциями.

(в) **Опрос и подтверждение** - поиск соответствующей информации у осведомленных людей внутри предприятия и вне его, официально или неофициально, устно или письменно. Надежность этих процедур зависит от квалификации и профессиональной честности источника информации. Подтверждение состоит из поиска подтверждающих ответов на запрашиваемую информацию по бухгалтерским записям (напр., подтверждение дебиторской задолженности).

(г) **Подсчет** - проверка арифметической точности в документах - источниках информации и бухгалтерской документации или проведение самостоятельных расчетов. Подсчет предусматривает повторение в целом или частично процедур, использованных сотрудниками подразделения-клиента, особенно процедур подсчета и проверки математической точности расчетов.

(д) **Аналитические процедуры** - это анализ важных коэффициентов и тенденций, включая полученное исследование колебаний, которое не соответствует остальной информации или имеет отклонения от прогнозируемой суммы. Например, сравнение бухгалтерских данных с фактическими и учтенных сумм с суммами, исчисленными аудитором, или анализ данных.

Примечание: все то, о чем говорилось выше, может быть использовано используя компьютеризированные методы проведения аудита.

Системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля: аудиторский подход и проверка контроля

Аудиторы должны получать достаточные соответствующие доказательства для подтверждения оценки уровня риска контроля.

Тесты контроля проводятся для получения аудиторских доказательств эффективности:

(а) *разработки* системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля для предотвращения, обнаружения и исправления искажений

(б) *функционирования* внутреннего контроля в течение периода

Отклонения от установленных процедур контроля могут быть результатом кадровых изменений, человеческой ошибки или изменения объемов операций. Теория "исключения" является достаточно важной. Аудитор не может прощать невыполнение контроля на основании, что рассматриваемые суммы были недостаточно велики. Если контроль потерпел неудачу в отношении малых денежных сумм, то следует ожидать неудачу и со значительными суммами.

Аудитор не будет удовлетворен деятельностью внутреннего контроля при обнаружении любых исключений - пока не удостоверится, что это единичный случай. Примером этому служит ошибка, сделанная временным служащим, нанятым на один день притом, что в остальные периоды ошибки отсутствуют. Возможно, аудитору следует взять этот день и проверить более обширно (т.е. не полагаясь на внутренний контроль), но он может доверять контролю по оставшемуся периоду.

Там, где существует неприемлемо много исключений, требуется провести переоценку риска контроля, т.е. нельзя доверять системе внутреннего контроля в той мере, в которой было определено первоначально. Риск внутреннего контроля возрастает и соответственно необходимо увеличить процедуры по существу.

2.3. Процедуры по существу - уместность

Процедуры по существу - это тесты, которые проводятся для того, чтобы получить аудиторские доказательства для установления существенных искажений финансовой отчетности и бывают двух типов:

(а) детальные сальдо счетов и классов операций

(б) аналитические процедуры

Уместность аудиторских доказательств должна рассматриваться во взаимосвязи с общей целью аудита по формированию заключения и составлению отчетов по финансовой отчетности. Для достижения этой цели аудитор должен располагать доказательствами для подтверждения следующих "утверждений" финансовой отчетности:

(а) **Наличие:** актив или обязательство существует на указанную дату (т.е. нет завышения размера активов и обязательств).

Аудиторы тратят большую часть времени на это утверждение, подтверждая наличие активов, таких как: материальные основные средства, ТМЗ, дебиторская задолженность и наличные средства

(б) **Права и обязанности:** актив или обязательство принадлежит субъекту (т.е. хозяйствующий субъект имеет юридические или другие права или обязательства в отношении актива или обязательства).

Аудитор должен гарантировать, что активы являются собственностью данного предприятия по состоянию на дату, указанную в балансе. Существует много примеров, когда актив находится в распоряжении одного хозяйствующего субъекта, а принадлежит кому-то другому.

(в) **Явление**: хозяйственная операция или событие хозяйственной деятельности, имеющие отношение к субъекту, в течение соответствующего отчетного периода произошли (т.е. правильно ли было применено разъединение по периодам?)

(г) **Полнота:** не существует активов или обязательств, операций или событий, по которым не были сделаны учетные записи (т.е. активы, обязательства, операции и события не занижены).

(д) **Оценка:** актив или обязательство учтены по соответствующей стоимости, т.е. первоначальная стоимость плюс увеличение (например, переоценка основных средств), минус уменьшение (напр., износ и списание до остаточной стоимости).

(е) **Измерение:** операция или событие учтены в надлежащем размере и в правильный период. Это относится к статьям отчета о результатах деятельности, а также авансовым платежам и начислениям.

(ж) **Представление и раскрытие:** статья раскрывается, классифицируется и излагается в соответствии с применяемой концептуальной основой представления финансовой отчетности.

Два наиболее важных теста предназначены для утверждений о полноте и наличии. Эти тесты проводятся "в противоположных направлениях".

Например, аудитор хочет проверить полноту кредиторской задолженности, ему нужно сделать выборку документов - источников информации, например, накладные на полученный товар, и соотнести их с соответствующими счетами-фактурами, суммами кредиторской задолженности в журналах-ордерах, главной книге и финансовой отчетности.

Если он хочет проверить наличие дебиторской задолженности, он должен начать с другого конца, с дебиторской задолженности из финансовой отчетности и проследить все в обратном порядке: главные книги, журналы-ордера и счета-фактуры и соотнести это с источниками информации, т.е. с приказами и накладными на отправку.

Наилучший способ проверки наличия актива, убедиться в его физическом существовании, если он материален, или проверить документацию, если он нематериален. Нельзя считать актив собственностью компании только потому, что он реально существует; необходимо документальное доказательство права владения.

Тесты по существу могут быть объединены с другими процедурами, например, с тестами контроля. Счет-фактура может быть проверен как на точность (тест по существу), так и на его утверждение (тест контроля).

2.4. Процедуры по существу - достоверность

Достоверность - это качество информации, которое обеспечивает отсутствие в ней ошибок и искажений. Поскольку достоверность аудиторских данных зависит от конкретных обстоятельств, то следующие основные предположения могут оказаться полезными:

(а) доказательства, полученные из внешних источников, более достоверны, чем те, что получены из записей субъекта;

(б) доказательства, полученные на основе записей субъекта более надежны там, где система внутреннего контроля действует эффективно;

(в) доказательства, непосредственно полученные аудиторами посредством анализа и физической проверки более достоверны, чем доказательства, полученные хозяйствующим субъектом или у самого субъекта;

(г) письменные доказательства более достоверны, чем доказательства устные.

Документальные доказательства менее надежны, если созданы хозяйствующим субъектом и хранятся у него (например, счета - фактуры). Доказательства будут более достоверны, если они созданы третьими лицами и хранятся у хозяйствующего субъекта (например, отчеты поставщика). Максимально достоверны доказательства, которые созданы третьей стороной и получены аудитором (например, подтверждение дебиторской задолженности).

Если аудиторское доказательство, полученное из одного источника не соответствует доказательству, полученному из другого источника, то достоверность каждого из доказательств остается под вопросом до тех пор, пока в результате дальнейшей работы не будет устранено это несоответствие. Если отдельные составляющие доказательства, относящиеся к одному вопросу находятся в полном соответствии, то аудитор может получить суммарный уровень уверенности.

2.5. Аналитическое процедуры как процедуры по существу

Аналитические процедуры, используемые как процедуры по существу, могут быть использованы отдельно, там, где общие суммы привлеченных средств несущественны, а так же вместе с детальными тестами операций и сальдо счетов. Эти процедуры обеспечивают хорошие "общие" доказательства относительно точности размера остатка или класса операций. Можно привести следующие примеры:

(а) Сравнение расходов по начислению заработной плате за один месяц, учитывая повышение зарплаты, прием и увольнение работников и сезонные работы;

(б) Сравнение объема реализации с расходами за один месяц и по сравнению с предыдущими годами.

Аналитические процедуры широко используются, но ограничиваются некоторыми факторами, например, такими, как точность и возможность прогнозировать отношения.

Тема 3. РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ

3.1. Запись процесса аудита

Внутренние аудиторы должны документировать соответствующую информацию в целях обоснования выводов и результатов аудиторского задания.

2330.A1 – Руководитель внутреннего аудита должен контролировать доступ к документам, относящимся к заданию. Перед тем как передавать документы внешней стороне, руководитель внутреннего аудита должен в соответствующем порядке получить одобрение высшего исполнительного руководства и/или юридического подразделения организации.

2330.A2 – Руководитель внутреннего аудита должен разработать правила хранения документов, относящихся к заданию, независимо от формы носителя информации. Эти правила должны соответствовать внутренним организационно-распорядительным документам организации и нормам законодательства.

2330.C1 – Руководитель внутреннего аудита должен разработать политику получения, хранения и передачи внутренним и внешним сторонам документов, относящихся к аудиторскому заданию по консультированию. Эта политика должна соответствовать внутренним организационно-распорядительным документам организации и нормам законодательства.

Рабочие записи должны быть достаточно законченными и подробными, чтобы обеспечить общее понимание аудита. Аудиторам следует записывать:

(а) информацию по планированию

(б) проделанную работу и когда она была проделана

(в) результаты и заключения.

Объем рабочих документов является вопросом профессионального суждения, и нет необходимости и смысла записывать каждый шаг в работе аудитора.

От аудиторов требуется запись всех вопросов, которые важны для подтверждения отчета и в частности, обоснование тех важных вопросов, которые требуют применения суждения.

Соответствующие меры должны быть приняты для сохранения конфиденциальности и надежной защиты рабочих документов и для их сохранности на достаточный период, что соответствует требованиям законодательства.

2200 – Планирование аудиторского задания

Внутренние аудиторы должны составлять и документировать план выполнения каждого аудиторского задания, включающий цели, объем задания, его сроки и распределение ресурсов.

Стандартизированные рабочие документы, такие как образцы документов и проверочные листы увеличивают эффективность и упрощают делегирование, обзор и контроль качества.

3.2. Содержание рабочих документов

- Информация, касающаяся юридической и организационной структуры субъекта.
- Извлечения из важных юридических документов, договоров и протоколов или копии таких документов.
- Информация об отрасли, экономической конъюнктуре и правовой базе, в условиях которых субъект осуществляет свою деятельность.

- Доказательства, подтверждающие процесс планирования, включая программы аудита и любые изменения к ним.
- Доказательства понимания аудитором систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.
- Доказательства, подтверждающие оценку неотъемлемого риска, риска контроля и любых изменений этих оценок.
- Доказательство, подтверждающее факт рассмотрения аудитором работы службы внутреннего аудита и сделанных выводов.
- Анализ операций и сальдо счетов.
- Анализ значимых коэффициентов и тенденций.
- Описание характера, сроков и объема выполненных аудиторских процедур и результатов таких процедур.
- Доказательства, подтверждающие, что работа, выполнявшаяся ассистентами аудитора, контролировалась и проверялась.
- Указание на то, кто выполнял аудиторские процедуры, и когда они были выполнены.
- Подробная информация о процедурах, осуществлявшихся в отношении финансовой информации составных частей, аудит которых проводится другим аудитором.
- Копии корреспонденции с другими аудиторами, экспертами и третьими сторонами.
- Копии писем или служебных записок касательно аспектов аудита, доведенных до сведения или обсуждавшихся с субъектом, включая существенные недостатки внутреннего контроля.
- Выводы, сделанные аудитором по значимым аспектам аудита, включая то, каким образом исключения и необычные обстоятельства, если таковые имели место, раскрытые аудитором в ходе выполнения аудиторских процедур, разрешались или обрабатывались.
- Копии финансовой информации.

3.3. Стандартизация рабочих документов

Стандартизация рабочих документов дает ряд преимуществ:

(а) Она повышает эффективность подготовки и обзор рабочих документов.

(б) Она облегчает делегирование и обзор работы.

(в) Она позволяет поддерживать контроль качества.

(г) Она удобна для обычного ведения документации, такой как проверочные листы с целью раскрытия информации.

Кроме того, необходимо иметь достаточно гибкости, и важно то, что аудитор должен всегда помнить о необходимости применять профессиональное суждение. Никогда не следует слепо следовать стандартному подходу.

Основные требования

Могут быть использованы следующие основные требования:

(а) Должны использоваться долговечные чернила (тем не менее, в настоящий момент это обсуждается, так как научно доказано, что труднее удалить все следы от карандаша).

(б) Должны быть даны описания символов, использованных аудитором.

(в) Все рабочие документы должны быть подготовлены аккуратно и тщательно для того, чтобы четко и кратко показать таблицы, результаты тестов и т.д. В заголовке каждого документа должна быть следующая информация:

(i) Имя клиента и номер папки.
(ii) Окончание периода.
(iii) Содержание рабочего документа.
(iv) Относится ли рабочий документ к текущему или постоянному файлу
(v) Инициалы того, кто подготовил документ и дату подготовки.
(vi) Инициалы проверяющего и дату проверки.

Все рабочие документы с записями тестов, должны содержать имена тех, кто проводил тест, а так же краткое изложение результатов теста и вывод (или заключение) о его эффективности.

Все записи вопросов, возникающих в течение аудита должны показывать получение ответа на запрос и тот факт, что запрос был сделан в целях аудита.

3.4. Заполнение аудиторских рабочих документов

Аудиторские рабочие документы, обычно, хранятся в двух отдельных папках:

(а) файлы с текущей информацией;

(б) файлы с постоянной информацией

Постоянный аудиторский файл

Файлы с постоянной аудиторской информацией заводятся для:

(а) документирования информации, которая имеет повторяющееся значение в отношении статей, отражающихся в финансовой информации;

(б) документирование информации, постоянно имеющей отношение к бизнесу клиента;

(в) того, чтобы предоставить аудиторам, не имеющим опыта в проведении аудита, информацию
о делах клиента и характере аудита.

Файлы с текущей аудиторской информацией

Текущие аудиторские файлы заводятся для:

(а) записи запланированной работы;

(б) более подробной информации о проделанной работе включая:

(i) проведенные тесты;
(ii) полученную информацию;
(iii) сделанные выводы; и

(в) для того, чтобы любой человек, особенно Руководитель службы внутреннего аудита, делая обзор аудита, мог быть удовлетворен адекватностью проведенной проверки дел клиента в целях аудита.

3.5. Контроль качества

Руководитель службы внутреннего аудита должен быть уверен, что каждый аудит был проведен в соответствии с принятыми стандартами. Наиболее важные элементы контроля - это направление и руководство работой аудиторского персонала во время аудита и обзор работы, которую они сделали.

Обзор

Обзор аудиторской работы имеет различные формы:

(а) "Горячий" обзор. Рабочие документы, подготовленные членом аудиторской группы, проверяются другим, более опытным членом группы. Обычно, такой обзор подтверждается проверяющим, который утверждает эти рабочие документы.

(б) Обзор после аудита. В конце аудита, но до подписания отчета по заданию, менеджер или Руководитель службы внутреннего аудита должны проверить аудиторскую папку и окончательную учетную документацию.

Тема 4. АУДИТЫ МАЛЫХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЙ

Мелкие подразделения (небольшие дочерние компании, филиалы, представительства и т.п.), во многом, обладают теми же характеристиками, что и товарищества и предприятия с единоличным владельцем, то есть:

(а) Предприятие нанимает небольшой штат и в соответственно, имеет не так много функций с разделением обязанностей.

(б) Системы бухгалтерского учета относительно несложные и могут вестись одним человеком.

(в) Владельцы предприятий, чаще всего, полностью заняты ежедневным ведением бизнеса.

4.1. Внутренний контроль

Положение о международной аудиторской практике определяют два основных фактора, негативно влияющих на внутренний контроль в малом бизнесе:

(а) ограниченное количество обязанностей для распределения в небольшом коллективе

(б) доминирование владельца или старшего звена руководящего состава в решении основных вопросов деятельности предприятия.

Следующий фактор - характер внутреннего контроля. Степень управленческого надзора над ежедневными операциями достигает критической отметки. Управленческий надзор, как таковой, является важным элементом внутреннего контроля, но с точки зрения аудитора, трудность состоит в том, что доказательство его эффективного действия очень сложно получить в последующий период.

Следующий момент заключается в том, что поскольку ежедневный контроль работников является важной проверкой со стороны управления, то контроль над самим управлением очень слаб. Есть большая вероятность, что управление может превысить полномочия.

И, наконец, наиболее сложный случай, с точки зрения аудиторов, это случай небольшого, но внезапно расширившегося предприятия. Основная часть времени владельца посвящена тому, чтобы направлять производство по пути развития, концентрируя внимание на действующих сферах, таких как продажа и маркетинг. В результате этого, уровень ежедневного контроля резко сокращается.

4.2. Процедуры по существу

При аудите маленьких компаний, основное внимание должно быть уделено процедурам по существу. В частности, тесты по подтверждению дебиторской задолженности и проверка ТМЗ будут значительно усиливаться. Доход может быть завышен и расходы могут включать личные расходы менеджера.

Если внутренний контроль очень слаб, то никакой объем процедур по существу не поможет аудитору быть уверенным в том, что вся бухгалтерская документация является полной, точной и отражает все операции.

Риск контроля в малом бизнесе обычно оценивается на очень высоком уровне.

4.3. Решение вопроса о проведении аудита в малых компаниях

Аргументы против необходимости аудита

(а) аудит сальдо счетов для многих мелких подразделениях выполняет только функцию соответствия и ненамного увеличивает знания менеджмента и их понимание бизнеса.

(б) средства, потраченные компанией на аудит, могли бы быть использованы для получения более полезной консультации по финансовым вопросам.

Аргументы в пользу проведения аудита

(а) Многие аудиторы считают вполне возможным провести операционный аудит в мелкой компании и выдать удовлетворительный отчет по заданию.

Аудитор может выступать как профессиональный консультант. Многим мелким компаниям нужна консультация квалифицированного бухгалтера в вопросах налогообложения, компьютеров и другой работе систем, а так же в вопросах соответствия законодательству.

Хорошо разбирающиеся в делах фирмы внутренние аудиторы могут дать ценные рекомендации по выбору политики ведения бизнеса, бухучета, эффективности её изменения.

Аудитор может оценивать адекватность внутреннего контроля и давать полезные рекомендации по вопросам экономической эффективности в различных видах контроля.

Консультирование может поднять профессиональный уровень управления компании на недосягаемый прежде уровень. Аудитор может дать ценные

советы по поводу различных источников финансирования и управления. Он так же может помочь директорам в подборе финансовых работников и других служащих управления.

(в) Держатели акций, в частности, владеющие контрольным пакетом акций, имеют право на полную и достоверную информацию о положении дел в компании.

(г) аудит обеспечивает хорошую финансовую дисциплину, что является важным особенно для растущих компаний, когда мелкие компании становятся большими.

ТЕМА 5. Планирование аудиторской проверки

5.1. Планирование в соответствии с международным стандартом внутреннего аудита

2010 — Планирование
Руководитель внутреннего аудита должен составить риск-ориентированный план, определяющий приоритеты внутреннего аудита в соответствии с целями организации. Руководитель внутреннего аудита отвечает за разработку риск-ориентированного плана. Руководитель внутреннего аудита принимает во внимание концепцию управления рисками, принятую в организации, включая использование определенных исполнительным руководством уровней риск-аппетита для различных видов деятельности или подразделений организации. Если такой концепции в организации нет, руководитель службы внутреннего аудита применяет собственное суждение о рисках, сформированное после рассмотрения предложений высшего исполнительного руководства и Совета. Руководитель службы внутреннего аудита должен пересматривать и корректировать план при необходимости, в случае изменений бизнеса организации, ее рисков, операций, программ, систем и контрольных процедур.
2200 — Планирование аудиторского задания
Внутренние аудиторы должны составлять и документировать план выполнения каждого аудиторского задания, включающий цели, объем задания, его сроки и распределение ресурсов.
2201 — Что необходимо учитывать при планировании
В ходе планирования аудиторского задания внутренние аудиторы должны учитывать:
▫ задачи объекта аудиторского задания, а также средства, с помощью которых объект контролирует свою деятельность;
▫ существенные риски, относящиеся к объекту аудиторского задания, его целям, ресурсам и хозяйственной деятельности, а также методы удержания рисков на приемлемых уровнях;
▫ адекватность и эффективность процессов корпоративного управления, управления рисками и контроля объекта аудита в сравнении с соответствующей схемой или моделью;
▫ возможности значительного совершенствования процессов корпоративного управления, управления рисками и внутреннего контроля.
2201.A1 — При планировании аудиторских заданий, пользователями результатов которых будут внешние стороны, внутренние аудиторы должны в письменной форме согласовать цели, содержание, соответствующие обязанности и другие ожидания, включая ограничения на распространение результатов выполнения задания и доступ к аудиторской документации.
2201.C1 — Внутренние аудиторы должны согласовать со стороной, получающей консультации (клиентом), цели, содержание задания по консультированию, вопросы ответственности и другие ожидания клиента. Для наиболее важных заданий согласование должно проводиться в письменном виде.

Аудитор должен проводить аудиторскую проверку с целью обеспечения разумной уверенности в отношении того, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений.

Разумная уверенность связана с ограничениями, присущими процессу аудита, которые вызваны использованием тестирования, ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля и факта, что большинство доказательств скорее убедительны, чем заключительны. Значительные элементы любого аудита подразумевают использование суждений.

Аудитору следует планировать аудиторскую проверку с позиции профессионального скептицизма, признавая, что могут существовать обстоятельства, которые могут вызвать существенные искажения финансовой отчетности.

Аудитор принимает решение относительно объема работ необходимых, как он считает, для подтверждения его мнения. Он может принять решение о выполнении обширного обзора систем бухгалтерского учета посредством проведения детальных тестов в отношении большого объема операций, документов, записей и т.д. С другой стороны, он может положиться на внутренний контроль, который может служить оправданием для снижения уровня тестирования этих статей.

Надлежащие планирование работы аудитора поможет уделить соответствующее внимание важным областям аудита, выявить потенциальные проблемы и своевременно завершить работу. Планирование также помогает распределить надлежащим образом задания между помощниками аудитора и координировать работу, выполняемую другими аудиторами и экспертами.

Объем планирования варьируется в зависимости от размера хозяйствующего субъекта, степени сложности аудита, стажа работы аудитора с предприятием и знания бизнеса клиента.

5.2. Изучение бизнеса

Получение знания о бизнесе клиента является важным элементом планирования. Знание бизнеса клиента поможет аудитору в определении событий, операций и практики, которые могут оказать существенное влияние на финансовую отчетность. Аудитор может обсудить элементы общего плана аудита и отдельных аудиторских процедур с аудиторским (ревизионным) комитетом, руководством и персоналом хозяйствующего субъекта с целью увеличения уровня эффективности аудита и согласования аудиторских процедур с работой персонала субъекта. Тем не менее, ответственность за разработку общего плана аудита и аудиторской программы лежит на аудиторе.

Аудитор должен разработать и отразить документально общий план аудита, описав

ожидаемый объем аудита и проведение аудита. Хотя документальное отражение общего плана аудита должно быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке рабочей программы аудита, его форма и содержание будут изменяться в зависимости от размера хозяйствующего субъекта, степени сложности аудита, а также конкретной методологии и технологии, используемой аудитором.

Каковы различные источники получения доказательств доступные для аудитора в процессе получения им необходимых знаний о бизнесе клиента?

Эти знания можно получить:

(а) от предыдущего аудитора;

(б) из рабочих документов за предыдущий год;

(в) их статистических данных по отрасли;

(г) отчетов, публикуемых в прессе;

(д) от служащих банка и других экспертов;

(е) из финансовой отчетности за предыдущий год;

(ж) внутреннего регламента и документооборота

(з) из учетной политики

(и) от самого клиента.

5.3. Аналитические процедуры

Аналитические процедуры включают сравнение финансовой информации с предыдущими периодами, бюджетами и прогнозами, а также подобными отраслями.

Они также включают рассмотрение прогнозируемых взаимосвязей таких, как взаимосвязь между валовой прибылью и объемом реализации, расходами на выплату заработной платы и количеством работников.

Аналитические процедуры, используемые на стадии планирования, помогают понять бизнес клиента и изменения, происходящие в нем, определить области потенциального риска и планировать прочие процедуры. Планирование аудита обычно осуществляется до составления годовой финансовой отчетности. Соответственно, любые аналитические процедуры, выполняемые на данной стадии аудита, обязательно будут основываться на промежуточной финансовой отчетности, предполагаемой или планируемой финансовой отчетности, финансовой отчетности, подготовленной для целей внутреннего руководства, или даже, в некоторых случаях, на финансовой отчетности за предыдущий период. Аудитор ожидает, что существует взаимосвязь между различными статьями финансовой отчетности, он должен проверить финансовую информацию доступную на стадии планирования для того, чтобы определить соответствуют ли его ожидания учетным данным. В любом случае, если существуют расхождения между результатами и ожиданиями аудитора, аудитор должен планировать проведение дальнейшей работы.

Формируя свои ожидания, аудитор должен принимать во внимание информацию нефинансового характера и возможное влияние изменений внешних факторов. Например, знание того, что клиент увеличил свои производственные мощности может привести к ожиданию увеличения товарооборота; с другой стороны, знание того, что отрасль в целом переживает снижение спроса может привести к ожиданию снижения товарооборота. В любом случае, если аудиторские процедуры выявляют подобные расхождения, аудитор должен планировать проведение дальнейшей работы с целью определения причин.

(а) Задачи планирования аудита:

(i) обеспечить должное внимание различным сферам аудита. Например, гарантию того, что для аудита ТМЗ, которые подвержены высокой степени риска, выделено достаточное количество времени, а на аудит мелких сумм, которые, обычно подвержены малому риску, не потрачено лишнее время.

(ii) определить потенциально проблемные сферы, например, недостаточный контроль кредиторской задолженности, который может привести к её существенному занижению.

(iii) ускорение рассмотрения.

Также, планирование способствует оптимальному распределению работы среди членов аудиторской команды и координированию работы между другими аудиторами и экспертами.

(б) (i) Обзор вопросов вытекающих из результатов аудита прошлого года.

(ii) Оценка влияния изменений в законодательстве или бухгалтерской практике.

(iii) Обзор управленческих счетов.

(iv) Обзор важных изменений в системах.

(v) Подготовка бюджета и расписания проведения аудита.

(vi) Решение относительно того, в какой степени может быть оказана помощь штатными работниками клиента или внутренним аудитом в вопросах бухгалтерского учета.

5.4. Аудиторский риск

На стадии планирования аудита, аудитор определяет объем и характер предстоящей аудиторской работы. Необходимо осознать тот факт, что чем "рискованней" клиент, тем больше будет объем работы.

Этот риск может принимать различные формы. Риск в том, что клиент работает в условиях неустойчивого рынка и не преуспевает. Риск в том, что финансовая информация искажена ввиду систематических ошибок управления, или потому, что внутренний контроль не обнаружил и не исправил ошибки.

Используя профессиональные суждения, аудиторы оценивают аудиторский риск и разрабатывают аудиторские процедуры, с тем, чтобы обеспечить уменьшение этого риска до минимального уровня. В этом вопросе большое значение имеет планирование аудита и разработка эффективного подхода к нему, поскольку такой подход позволяет значительно снизить время и ресурсы на проведение аудита.

Задача аудитора заключается в том, чтобы гарантировать, что существует, не более, скажем 5% вероятности того, что его аудиторское мнение окажется ошибочным. Или, другими словами, он на 95% уверен в том, что его аудиторское заключение окажется верным. (В данном случае, достоверность аудита измеряется в процентах, 100% минус аудиторский риск). Использованные проценты (т.е. 95%), всего лишь условность. Это означает, и вполне справедливо, что аудитор никогда не может быть уверен на 100%. На практике, аудиторы устанавливают аудиторский риск в размере 4 - 6% и в соответствии с этим планируют аудиторские процедуры.

Общий аудиторский риск (AR), риск предоставления несоответствующего аудиторского заключения при существенном искажении финансовой отчетности, имеет три составляющие:

(а) неотъемлемый или внутрихозяйственный риск (IR);

(б) риск контроля (CR);

(в) риск необнаружения (DR).

Общий аудиторский риск состоит из трёх составляющих помноженных друг на друга.

Итак: AR = IR x CR x DR

В общем, чем ниже необходимый уровень риска, тем больше требуется аудиторской работы.

(а) Неотъемлемый риск

Неотъемлемый риск - это подверженность сальдо счетов или классов операций искажениям, которые могут быть существенными в отдельности или в совокупности с искажениями в других сальдо счетов или классах операций, при допущении отсутствия соответствующего внутреннего контроля.

Этот риск зависит от таких факторов, как степень воздействия на компанию рыночных условий, положение с денежными средствами компании, история производственной деятельности компании, характер и сфера действия необычных операций. ТМЗ, например, гораздо больше подвержены неотъемлемому риску, чем денежные средства, поскольку существует больше возможностей для манипуляции и ошибок.

(б) Риск контроля

Риск контроля - это риск того, что искажение, которое может иметь место в сальдо счетов или классах операций (оно может быть существенным в отдельности или в совокупности с искажениями в других сальдо счетов или классах операций), не будет своевременно предотвращено или выявлено и исправлено системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Этот риск будет зависеть от таких факторов как контрольная среда компании, включая, например, честность управляющего персонала, степень контроля со стороны руководства и то, насколько силен контроль в области отдельных сальдо.

Предварительная оценка риска внутреннего контроля всегда должна быть высокой, до тех пор, пока аудитор не определить те процедуры контроля, которые, возможно, предотвратят или выявят искажения в каждой обрасти и спланирует поведение тестов, которые поддержат оценку риска.

Посредством тестов контроля необходимо получить фактическое подтверждение оценки риска контроля, который ниже высокого, и, чем ниже оценка риска контроля, тем больше фактических подтверждений необходимо для того, чтобы доказать, что система разработана соответственно и работает эффективно.

По завершении тестов контроля, аудиторы должны пересмотреть предварительную оценку риска контроля.

(в) Риск необнаружения

Риск необнаружения» состоит в том, что аудиторские процедуры по существу не обнаружат искажение, имеющееся в сальдо счета или классах операций, которое может быть существенным в отдельности или в совокупности с искажениями в других сальдо счетов или классах операций.

Это "переменная" в уравнении; чем ниже желаемый уровень DR, тем больше процедур по существу должно быть выполнено аудитором и тем больше должен быть объем выборки.

DR никогда не может быть исключён полностью, поскольку это результат ошибки человека.

Уровень DR будет определять вид и объём проводимых аудиторских процедур.

Иллюстрация взаимосвязи между компонентами аудиторского риска

Ниже приведена таблица, где показано, каким образом приемлемый уровень риска необнаружения может изменяться в зависимости от оценок неотъемлемого риска и риска контроля.

		Аудиторская оценка риска контроля		
		Высокий	Средний	Низкий
Аудиторская оценка неотъемлемого риска	Высокий	Самый низкий	Более низкий	Средний
	Средний	Более низкий	Средний	Более высокий
	Низкий	Средний	Более высокий	Самый высокий

Затененные участки таблицы относятся к риску необнаружения.

Существует обратная взаимосвязь между риском необнаружения и комбинированным уровнем неотъемлемого риска и риска контроля. Например, если неотъемлемый риск и риск контроля находятся на высоком уровне, то необходимо, чтобы приемлемый уровень риска необнаружения был низким, что в свою очередь, требуется для того, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемого низкого уровня. С другой стороны, в том случае, когда неотъемлемый риск и риск контроля находятся на низком уровне, аудитор может принять более высокий риск необнаружения и все же снижает аудиторский риск до приемлемого низкого уровня.

5.5. Планирование существенности

Определение уровней существенности

Существенность учитывается при планировании аудиторских процедур и при оценке последствий искажений.

Различают два уровня существенности: существенность на уровне общей финансовой отчетности и существенность на уровне отдельных сальдо счетов и классов операций.

Существует обратное отношение между существенностью и уровнем аудиторского риска. Чем выше уровень существенности, тем ниже аудиторский риск и наоборот.

На стадии планирования, существенность устанавливается на более низком уровне с тем, чтобы сократить риск необнаружения искажений и заняться потенциальной проблемой, связанной с необходимостью корректировки уровней существенности в последний день, в свете полученных доказательств.

В качестве основы наиболее часто используется процент оборота, прибыль до вычета налогов, стоимость активов.

5.6. Аудиторские программы

В соответствии с международными стандартами внутреннего аудита

2240 — Программа аудиторского задания
Внутренние аудиторы должны разрабатывать и документировать программы работ, позволяющие достичь цели задания.
2240.A1 — В программах должны определяться процедуры сбора, анализа, оценки и документирования информации в процессе выполнения задания. Программа должна быть утверждена до начала ее выполнения. Любые изменения программы также должны быть своевременно утверждены.
2240.C1 — Программы заданий по консультированию могут различаться по форме и содержанию в зависимости от характера задания
Согласно стандартов аудиторам необходимо разработать и документально оформить рабочую программу аудита, определив характер, время проведения и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита.

По сути, аудиторская программа - это запись аудиторского тестирования. Также, в ней могут быть указаны цели по каждому разделу и временные бюджеты. В программе указан персонал, участвующий в работе и данные обзора работы.

Программа аудита действует как:

(а) список инструкций для группы аудиторов

(б) средство для контроля и записи оптимального режима выполнения работы

(в) запись аудиторских процедур, нуждающихся в изменении, целей аудита, времени проведения, объема выборки и основы для выборки в каждой сфере.

Аудиторская программа является важной частью рабочей документации аудитора и в ней записаны важные части аудиторских доказательств, необходимые для подтверждения аудиторского заключения.

Рабочие программы должны пересматриваться по мере необходимости во время аудита. Процедуры планирования включают соответствующий кадровый состав, участвующий в проведении аудита. Планирование должно рассматривать следующие вопросы:

- количественный состав;
- уровень, необходимый для проверки;
- продолжительность работы каждого члена группы;
- точное время их работы.

Для того, чтобы лучше распределить кадры на каждой ступени аудита, крупные фирмы определяют должности для каждого члена аудиторской команды.

Образование и опыт аудитора позволяют ему разбираться в вопросах бизнеса в общем, и не ожидается, что он будет обладать знаниями в другой области, например, актуарий или инженер. Он может получать доказательства в форме отчетов, заключений, или оценок эксперта.

б) **Определение необходимости привлечения эксперта**

Один из элементов планирования аудита состоит в определении, есть ли необходимость в привлечении специалистов (юристов, брокеров, геологов, актуариев, оценщиков и т.д.). Факторы, влияющие на это решение, должны включать существенность проблемной статьи, риск искажения, основывающийся на характере и сложности вопроса и на количестве и качестве других доступных доказательств.

Для того, чтобы доверять полученным от эксперта данным, аудитор должен быть уверен в компетентности и объективности эксперта. Если же у аудитора возникли какие-либо сомнения, он должен обсудить это с руководством клиента. Доказательствами компетентности могут служить сертификат, лицензия, членство в соответствующей профессиональной организации, а также необходимый опыт и репутация.

Эксперт не сможет быть абсолютно объективным, если он находится в финансовой зависимости от данного предприятия или вкладывал в него средства. Объективность может быть занижена в случае, если эксперт принят на работу в данном предприятии.

Аудитору будет необходимо оценить работы эксперта на соответствие. Для этого, ему следует изучить его отчет и определить, насколько этот отчет является приемлемым в свете остальной проделанной работы и знания бизнеса аудитором.

Он должен понять использованные допущения и методы и решить, являются ли они обоснованными и разумными. Если аудитор не удовлетворен работой эксперта, ему следует обсудить это с руководством клиента и с экспертом. В некоторых случаях есть необходимость во мнении второго эксперта.

ТЕМА 6 СИСТЕМА ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

6.1. Определение системы внутреннего контроля

Любая деятельность внутри организации происходит в рамках двух систем. Одна - это операционная (организационная) система, построенная для достижения заданных целей. Другая система - это система контроля, пронизывающая операционную (организационную) систему. Она состоит, в общем виде, из политики, процедур, правил, инструкций, бюджетов, системы учета и отчетности. Эта система направлена, в конечном итоге, на создание необходимых предпосылок и повышение вероятности того, что компания в целом и менеджеры компании в частности достигнут поставленных целей.

Как система контроля деятельности предприятия это понятие сформировалось к началу XX столетия в виде совокупности трех элементов: разделение полномочий, ротация персонала, использование и анализ учетных записей. Позже функции внутреннего контроля значительно расширились, преобразовавшись в организацию и координирование действий, направленных на обеспечение сохранности активов, проверку надежности учетной информации, повышение эффективности операций, следование предписанной политике и процедурам компании. Таким образом, новые функции вывели понятие внутреннего контроля за рамки круга вопросов, относящихся к обычному бухгалтерскому учету. Эволюционируя и расширяя сферу своего приложения, внутренний контроль к концу XX века превращается в инструмент контроля за рисками, где его функции тесно переплетаются с функцией управления рисками - риск-менеджментом.

Определение внутреннего контроля с точки зрения его бухгалтерского понимания звучит следующим образом: внутренний контроль есть структура, политика, правила, процедуры по обеспечению сохранности активов компании и надежности бухгалтерских записей, что дает достаточную уверенность в том, что 1) транзакции должным образом авторизованы, 2) транзакции своевременно и точно отражаются в отчетности в соответствии со стандартами учета, 3) доступ к активам компании осуществляется на основании соответствующей авторизации, 4) физическое наличие активов периодически сверяется с бухгалтерскими записями.

Чем внутренний контроль отличается от контроля вообще? Внутренний контроль - это контроль изнутри компании, в противоположность внешним видам контроля, таким как законодательное регулирование, контроль со стороны внешних контролирующих организаций и т.п. В данном контексте понятие внутреннего контроля синонимично понятиям управленческого контроля, операционного контроля.

Внутренний контроль есть процесс, направленный на достижение целей компании, и являющийся результатом действий руководства по планированию, организации, мониторингу деятельности компании в целом и ее отдельных подразделений. Менеджеры компании должны, во-первых, поставить цели и определить задачи компании и отдельных подразделений и построить соответствующую этому структуру организации. И, во-вторых, обеспечить функционирование эффективной системы документирования и отчетности, разделения полномочий, авторизации, мониторинга для достижения поставленных целей и решения стоящих задач.

Систему внутреннего контроля это совокупность политики контроля или контрольная среда и процедуры контроля. Она включает в себя политику и процедуры, применяемые руководством компании с целью достижения, насколько это возможно, упорядоченного и эффективного ведения бизнеса, включая соблюдение политики руководства, сохранность активов, предотвращение и обнаружение мошенничества и ошибки, точность и полноту

учетной документации, а так же своевременную подготовку надежной финансовой информации.

Политика контроля означает общее отношение, осведомленность и действия директоров и руководства в отношении системы внутреннего контроля и её значимости для предприятия. Она охватывает такие понятия, как стиль руководства, культура производства, система ценностей, философия и стиль работы, организационная структура, кадровая политика и процедуры.

Кадровая политика и процедуры, например, включают в себя прием кадров, их использование и отстранение от должности. В организационной структуре должна быть четкая схема подчиненности и поддержания функций внутреннего контроля, а аудиторский комитет должен демонстрировать приверженность к контролю на высоком уровне.

Общая политика контроля предоставляет данные для детальных процедур контроля. И, конечно же, сама по себе, она не гарантирует эффективность системы внутреннего контроля в целом.

Процедуры контроля устанавливаются для достижения определенных целей предприятия. В отношении бухгалтерского учета, эти цели включают в себя надлежащее санкционирование, своевременный и точный учет операций в соответствующий период, сохранность активов и гарантию фактического наличия учтенных активов. Они включают в себя конкретные процедуры, направленные на предотвращение, обнаружение и исправление ошибок.

Предназначены процедуры контроля для подтверждения уверенности в обеспечении сохранности информации по всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия и его активов. Сохранность информации может обеспечиваться нумерацией первичных документов, бланков, счетов и т. д., что является действенной мерой системы проверки финансовой деятельности. Это и обязательная нумерация, и регистрация кассовых ордеров, платежных поручений, доверенностей, счетов-фактур и т. п. То есть процедуры контроля в части сохранности информации не представляют чего-либо нового или необычного. Что касается понятия процедур контроля по защите активов, то очевидно, что в данном случае предполагаются вышеизложенные мероприятия и физическое сличение активов с бухгалтерскими записями или то, что именуется инвентаризацией.

Контрольные процедуры одного предприятия отличаются от контрольных процедур другого и зависят от размера предприятия.

На практике, выбор контроля зависит от соотношения между затратами на внедрение конкретного контроля и предполагаемыми выгодами от его применения.

Многие средства внутреннего контроля больших компаний не являются целесообразными, соответствующими и необходимыми для мелких предприятий. Руководство мелких компаний в меньшей степени нуждается в официальном внутреннем контроле для обеспечения достоверности записей и другой информации, поскольку оно лично участвует в деятельности предприятия.

При разработке системы внутреннего контроля (далее - СВК) предприятиям нужно руководствоваться методологией COSO, основные требования которой сводятся к следующим тезисам:

- СВК должна быть задокументирована в формате, понятном аудиторам,
- СВК должна эффективно функционировать,
- процедуры оценки эффективности СВК должны действовать в компании на регулярной основе.

Международные стандарты внутреннего аудита регламентируют:

2130 — Контроль

Внутренний аудит должен помогать организации в поддержании эффективной системы внутреннего контроля, оценивая ее эффективность и результативность и содействуя постоянному совершенствованию системы.

2130.A1 — Внутренний аудит должен оценивать адекватность и эффективность контроля над рисками в сфере корпоративного управления, операционной деятельности организации и ее информационных систем, в части:

- достижения стратегических целей организации;
- достоверности и целостности информации о финансово-хозяйственной деятельности;
- эффективности и результативности деятельности и программ;
- сохранности активов;
- соответствия требованиям законов, нормативных актов, политики, процедур и договорных обязательств.

2130.C1 — Внутренние аудиторы должны использовать знания о контроле, полученные в ходе выполнения заданий по консультированию, при оценке процессов внутреннего контроля в организации.

Стандарты обязывают аудитора приобрести понимание систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, достаточное для планирования аудита и разработки эффективного подхода к проведению аудита.

Система бухгалтерского учета означает серию задач и учетных записей субъекта, посредством которых операции обрабатываются как способ ведения финансовых записей. Цель системы бухгалтерского учета заключается в определении, накоплении, анализе, регистрации и представлении отчётности и обеспечении учёта связанных с ней фактов. Учётная система должна гарантировать регистрацию всех финансово-хозяйственных операций. Для малых предприятий простая механизированная учётная система вполне обеспечивает решение стоящих перед ней задач. Для крупных же предприятий требуются более сложные системы бухгалтерского учета, в пределах которых определяется ответственность, а также применяемые процедуры.

6.2. Зачем компаниям нужен внутренний контроль?

Внутренний контроль необходим компаниям для обеспечения сохранности активов и для осведомленности руководителей и собственников о состоянии дел на предприятии, что обеспечивается состоянием делопроизводства и мероприятиями по установлению и выполнению программ контроля.

Необходимо, чтобы внутренний контроль в системе бухгалтерского учета гарантировал, что:

(а) операции совершены в соответствии с общим или специальным разрешением

(б) точные суммы операций отражены на соответствующих счетах в соответствующий период, что позволяет подготовить финансовую отчетность

(в) доступ к активам и записям осуществляется только с разрешения

(г) периодически проводится сверка учтенных активов с существующими, и принимаются соответствующие меры в случае обнаружения разницы

Работа внутреннего контроля должна обеспечивать полноту и точность учетной документации.

Поэтому внутреннему аудитору очень важно определить, какая система внутреннего контроля существует, и затем проверить, работает ли система надлежащим образом.

В целом внутренний контроль предопределяет подход внутреннего аудитора к выполнению аудиторских процедур и существенно влияет на масштаб и сроки проведения аудита.

Путем документального отражения системы бухгалтерского учета и проверки её функционирования с помощью тестов контроля, аудитор может сократить объем процедур по существу. И в результате этого сократится общий объем работы.

6.3. Компоненты Системы Внутреннего контроля

Системы контроля состоят из конкретных процедур, помогающие обеспечить точность представления финансовых отчётов, сохранность активов и предотвращение мошенничества.

Согласно методике COSO выделяются пять компонентов внутреннего контроля :

1. Контрольная среда (в том числе организационная структура, ее состав, функции и прочее).
2. Система управления рисками.
3. Информационная система (это не IT-система, а система движения информации в компании).
4. Контрольная деятельность.
5. Мониторинг контроля.

Контрольная среда состоит из следующих факторов:

а) Философия управления и стиль работы

Этот аспект, влияющий на определение или оценку внутреннего контроля заключается в получении внутренним аудитором представления о контрольной среде, достаточное для оценки позиции или отношения директоров и персонала об осведомленности, о мероприятиях по внутреннему контролю и необходимости их для хозяйствующих субъектов. Из этого возможно извлечь необходимую информацию для определения влияния на внутренний контроль и в частности выяснить имелись ли нарушения финансовой дисциплины, насколько

руководитель заинтересован в организации и постановке как бухгалтерского учета, так и сопутствующих мероприятий по организации внутреннего контроля.

Философия управления и стиль работы могут существенно повлиять на эффективность системы бухучета и процедур контроля, поэтому внутреннему аудитору необходимо определить и понять насколько это может повлиять на вероятность искажения финансовой информации.

б) Организационная структура

Уровень совершенства организационной структуры зависит от размеров и назначения предприятия. Многоступенчатость организации с установившимся порядком составления документов, характерная для крупных предприятий снижает эффективность прохождения информации на малых предприятиях. Поэтому организационная структура также является объектом тщательного изучения для аудитора.

в) Состав и деятельность совета директоров и комитетов.

Под комитетом понимается структурное подразделение или комиссия по внутреннему аудиту. Наличие такого комитета или службы внутреннего аудита уже свидетельствует об уменьшении риска неправильного распределения ресурсов, существенных искажений финансовой информации. При рассмотрении этого фактора подлежат изучению материалы заседаний совета директоров и комитетов, а также документация по проверкам, анализу бухгалтерской и финансовой информации, осуществленных внутренним аудитом.

г) Методы распределения полномочий и ответственности

Основным способом информирования персонала и осуществления контроля за его работой является подготовка в письменном виде норм поведения, имеются ввиду описания функциональных обязанностей, планов мероприятий, должностных инструкций и положений о структурных подразделениях. Методы распределения полномочий и ответственности в целом заключаются в делегировании полномочий, распределении ответственности и взаимоотношений между сотрудниками. Рассмотрение методов распределения полномочий и ответственности обеспечивают аудитора информацией, насколько персонал чётко осознаёт свои обязанности.

д) Методы контроля используемые управленческим звеном

В указанные методы, кроме определения квалификации сотрудников, системы обработки информации и составления отчётов включаются и организация службы внутреннего аудиторского контроля. Управленческое звено осуществляет контроль, сопоставляя результаты финансовой деятельности с ожидаемыми и анализирует расхождения. Знание процесса осуществления отчётов по финансовой деятельности, анализа таких отчётов позволяют аудитору насколько возможно предотвратить искажение финансовой информации при организации системы контроля на уровне управленческого звена.

е) Работа с персоналом или кадровая политика

Такая работа должна осуществляться с целью обеспечения достаточными знаниями и опытом персонала для выполнения возложенных обязанностей. С этой целью разрабатываются мероприятия и процедуры, направленные для повышения квалификации сотрудников,

обучения и их технической оснащённости. Если аудитор убеждается в том, что работа с персоналом ведётся на должном уровне, то это может быть основанием для вывода о достаточной компетенции сотрудников, что в свою очередь снижает вероятность искажения информации по финансовой деятельности. Работа с персоналом может заключаться не только в контроле за его работой, но и в постоянном стремлении поддерживать профессиональный уровень работников. Это может быть обучение новым компьютерным программам, смежным профессиям и т.п.

ж) Влияние внешних факторов

Такое влияние может выражаться во влиянии тех или иных лиц, находящихся вне организации, но имеющих возможность определённого воздействия на администрацию компании в части напоминания об обязательности точного и достоверного ведения учёта. Это могут быть организации и учреждения, по своему статусу имеющие право истребовать от компании соответствующие отчёты. Это обстоятельство также обеспечивает контроль за ведением бухгалтерского учёта.

Система управления рисками основывается на следующих принципах:

а) Решение заниматься бизнесом означает решение рисковать.

б) Совет Директоров устанавливает уровень риска для организации.

в) Бизнес-риск оказывает воздействие на способность каждой компании к выживанию, успешной конкуренции внутри своей отрасли, поддержанию своей финансовой силы и благоприятного имиджа в глазах общественности.

Информационная система

Эффективная система информации должна обеспечить правильные методики и данные для того, чтобы:

а) Разрешение на все операции, требующие разрешения, было правильно оформлено до того, как проводка внесена в документы.

б) Выявить и учесть все правильно оформленные операций и обеспечить отсутствие пропусков среди них.

в) Правильно, своевременно и достаточно подробно классифицировать бухгалтерские операции для обеспечения точной финансовой отчетности.

г) Измерить объем операций таким образом, чтобы точно отразить их денежное выражение в финансовой отчетности.

д) Производить учет операций в период времени, к которому они относятся.

е) Правильно составлять отчетность по операциям, в соответствии с общепринятыми принципами бухгалтерского учета и обеспечивать соответствующее их раскрытие в финансовой отчетности.

Процедуры контроля

Процедуры контроля могут быть разбиты на следующие группы:

а) Превентивный контроль, который включает деятельность по внутреннему контролю, построенную таким образом, чтобы предотвратить ошибки, неточности, подделки или нарушения финансовой отчетности до того, как они могут произойти.

б) Детекторы обнаружения, разработанные таким образом, чтобы выявлять ошибки, неточности, подделки или нарушения финансовой отчетности после того, как они произойдут, в целях исправления ситуации, например, корректировки бухгалтерских записей. Детекторы обнаружения не могут применяться в целях предупреждения ошибок.

в) Устройства корректировки предназначаются для исправления ошибок, неточностей, подделок и нарушений финансовой отчетности, произошедших в результате какого-то действия.

г) Примеры различных типов контрольных процедур включают в себя следующее:

- Фиксированная ответственность, что подразумевает распределение обязанностей, отчетность за выполненную работу, которые обеспечивают эффективность контроля.

- Получение соответствующих разрешений на совершение операций и отдельных видов деятельности, что уменьшает потенциальные убытки компании.

- Разделение обязанностей: служащий не должен оказаться в ситуации, когда он должен контролировать и бухгалтерские записи и операции, от которых может зависеть увеличение остатка по отдельным бухгалтерским позициям.

- Ответственность за разрешение операций, занесение записей и ведение контроля или доверительное распоряжение активами должна быть поручена разным лицам.

- Разработка и использование документов и записей облегчит правильное ведение записей бухгалтерских операций.

- Ограничение пользования активами, доступа к бухгалтерским записям и на охраняемые участки, такие как хранилище, участки автоматизированного управления, к компьютерным программам и базам данных.

- Внутренние проверки, такие как проверки делопроизводства и сверки для подтверждения точности операций и бухгалтерских записей, сравнение фактических сумм активов и пассивов с отчетными суммами, автоматизированный контроль и проверка со стороны руководства подробных отчетов.

- Ротация персонала, включающая обязательные одно-двухнедельные отпуска для лиц, занимающих особо доверенные должности.

- Подбор и профессиональное обучение кадров.

- Использование учебных пособий по бухгалтерскому делу и по ведению операций.

- Периодическая проверка физического наличия номерных документов, таких как банковские чеки, ценные бумаги, деньги в кассе и в хранилище.

- Текущий контроль отчетов об исключениях, таких как отчет о перерасходе средств на текущем счету, о просроченных ссудах и просроченной уплате банковского процента, о старых не оприходованных при сверке позициях, а также обрабатываемых на компьютере отчетов об исключениях, касающихся номеров счетов, текущих поправок и т.д.

д) Проверка остатков в отчетах по бюджету и по капитальному плану без рассмотрения прибыли и затрат по этим отчетам.

Мониторинг контроля

Эти процедуры включают в себя:

(а) Периодическое сопоставление, анализ и выверку счетов.

(б) Проверку арифметической точности записей.

(в) Программное обеспечение для осуществления контроля и среда компьютеризованной информации.

(г) Ведение и проверка контрольных счетов и пробных балансов.

Контрольные счета включают в себя контрольные счета в журнале регистраций и журнале закупок, сверки с банковскими счетами и журналом учета основных средств.

(д) Утверждение и контроль за ведением документации.

В системе закупок, например, должно существовать ограничение полномочий. Заказ на сумму до $1000 может быть утвержден начальником отдела, на сумму до $5000 любым из директоров, а свыше этого - всем Советом Директоров.

(е) Сравнение внутренних данных с внешними источниками информации.

(ж) Сравнение результатов подсчета денежных средств, ценных бумаг и товарно-материальных запасов с данными в учетной документации.

(з) Ограничение прямого физического доступа к активам и записям.

Важным общим принципом в отношении активов и записей является принцип разделения.

В особенности, должно быть разделение обязанностей по:

i) санкционированию операций и их осуществлению;

ii) физическому хранению и контролю за использованием активов;

iii) отражению операции в учете.

(и) Сравнение и анализ результатов финансовой деятельности с суммами, указанными в бюджете.

Ни одно лицо не должно иметь возможность незаконно присвоить актив и скрыть этот факт путем фальсификации документов. Например, в системе реализации должны быть разделены обязанности по получению денежных средств от дебиторов и по отражению этих сумм в

журнале регистрации. В противном случае, деньги могут быть присвоены, а записи фальсифицированы для сокрытия этого факта.

6.4. Оценка Системы Внутреннего Контроля

а) Цель оценки внутренним аудитором систем внутреннего контроля состоит в том, чтобы:

- Определить эффективность структуры внутреннего контроля.

- Определить степень надежности бухгалтерской информации, разработанной бухгалтерской системой.

- Установить слабые и сильные места системы.

- Обеспечить базу для оптимизации аудиторской программы (т.е. сконцентрироваться на слабых местах и ограничиться тестами на достаточность на участках, работа которых признана адекватной).

б) Тремя стадиями оценки внутреннего контроля являются:

- Получение понимания внутреннего контроля, применяемого в субъекте

На стадии планирования общепринятые аудиторские стандарты требуют от аудитора должного понимания системы внутреннего контроля субъекта, достаточного для планирования аудита

- Предварительная оценка риска контроля и выбор аудиторских подходов, которые будут применены

При использовании подхода по существу (оценка риска контроля по максимуму) аудитор обязан понимать контрольную среду и средства контроля, собирающие, записывающие и перерабатывающие данные. Аудитор обязан документировать обнаруженную информацию

- Аудиторские процедуры тестирования средств контроля при оценке риска контроля ниже его максимального значения

При использовании комбинированного подхода аудитор должен также понимать средства контроля, увеличивающие надёжность данных и информации. К тому же, аудитор должен тестировать средства контроля, на которые он полагается, для определения того, что они работают так, как было запланировано.

6.5. Понимание системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля

В соответствии с международными стандартами внутреннего аудита от аудиторов требуется получить и документально оформить их понимание системы бухгалтерского учета и контрольной среды, которого будет достаточно для определения аудиторского подхода. Это так же помогает оценить неотъемлемый риск и риск контроля. Если риск контроля оценен как менее, чем высокий, то обоснование этой оценки должно быть оформлено документально.

Это понимание может пополняться новой информацией из года в год, и аудиторы часто проводят «сквозные» тесты для подтверждения правильности их понимания и

документирования системы. Их суть заключается в том, что операция прослеживается от источника до её конечного пункта.

Методы определения наличия системы

(а) **Проверка предыдущей аудиторской работы**

Во всех случаях, исключая только случаи первого аудита, аудиторские файлы должны содержать описание работы системы на дату завершения аудита. Если только не произошли значительные изменения, необходимо только внести последние данные. Обычно проверка системы - это работа, основной объем которой выполняется при проведении первого аудита в подразделении.

(б) **Документальное отражение системы, подготовленное клиентом**

У некоторых клиентов, особенно крупных, есть руководства по процедурам бухгалтерского учета. Это будет являться ценным источником информации в отношении действующих систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

(в) **Собеседования с сотрудниками клиента**

На различных стадиях проверки системы, у аудитора будет возникать потребность беседовать с сотрудниками клиента и выяснять, как они выполняют свои обязанности.

(г) **Отслеживание операций (сквозные проверки)**

Для того чтобы понять последовательность одной операции, возможно, будет полезно проследить через несколько характерных операций.

(д) **Проверка документации клиента**

(е) **Наблюдение за выполнением процедур клиентом**

Всегда полезно понаблюдать за тем, как клиент выполняет процедуры.

6.6. Аутсорсинг и Ко-сорсинг

Аутсорсинг - это полная передача хозяйствующим субъектом функций внутреннего контроля сторонней организации (специализированной компании).

Ко-сорсинг - наделение службы Внутреннего аудита функциями привлекать в случаях необходимости к своей работе специализированных компаний или внешних консультантов.

Преимущества аутсорсинга и ко-сорсинга	Недостатки аутсорсинга и ко-сорсинга
➢ Возможность использовать услуги высококвалифицированных специалистов; ➢ Гибкость в вопросах привлечения сторонних специалистов; ➢ Получение опыта применений передовых технологий контрольной и консультационной работы.	➢ Сторонние специалисты не знают в деталях работу Компании; ➢ Уровень доверия сотрудников Компании к стороннему специалисту будет ниже, чем к штатному внутреннему аудитору, что отразится на качестве работы.

ТЕМА 7. АУДИТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРОЦЕДУРЫ.

7.1. Операции реализации и закупок. Цели контроля, контрольные процедуры и тесты контроля

Почему необходим внутренний контроль в системах реализации и закупок? Если бы не проводилась предварительная нумерация торговых заказов, и если бы они не аннулировались после их заполнения, они могли бы потеряться или оказаться незаполненными вообще или заполненными дважды. В случае такого несоответствия, можно выставить счет за товары, которые клиенты не получили, или выставить неверный счет, а это скажется отрицательно на благорасположении клиентов, и компания понесет излишние административные затраты при разрешении этой проблемы.

Если в компании не будут складывать все счета-фактуры и проверять итоговые суммы, счета-фактуры могут затеряться и не будут зарегистрированы вообще, клиенты заплатят компании, а она покажет кредитовые балансы в журнале реализаций, так как счета-фактуры не были обработаны с целью их аннулирования, или покажет крупные суммы нераспределенной наличности. В любом случае в записях будут отражены несуществующие кредиторы! Финансовая информация потеряет всякий смысл.

Если не ведутся журналы реализаций и закупок (показывающие остатки по счетам отдельных дебиторов и кредиторов), отдельно от контрольных счетов по журналам реализаций и закупок в номинальном регистре (показывающим общее число дебиторов и кредиторов), компания будет знать *что* ей должны, но будет трудно определить *кто* именно ей должен. В результате чего будет трудно отследить просроченные долги. Руководству необходимо видеть *все* счета-фактуры, имеющие отношение к конкретному клиенту или поставщику, одновременно. И если поставщик звонит и просит об оплате, будет гораздо эффективнее рассматривать всю сумму которую компания должна, вместо того, чтобы рассматривать каждый счет в отдельности. Происходит сверки счетов, относящиеся к кредиторам, с отчетами поставщиков для того, чтобы убедиться, что записи верны и в компании не "потеряли" счета-фактуры поставщиков и поставщики не "потеряли" документы об оплате, которую мы произвели.

Цели контроля для всех систем следующие:

Только санкционированные операции *сразу же* регистрируются в *правильной* сумме на *соответствующем* счете и в соответствующий *отчетный период*;

доступ к активам возможен только на основании соответствующего разрешения; отраженные в учете активы *соответствуют* фактическому наличию активов.

Часто детальные **процедуры** контроля в области реализации, закупок и прочих областях похожи и включают, как правило, следующее:

(а) последовательная нумерация документов с последующей проверкой последовательности на предмет полноты,

(б) обеспечение информации по группам счетов и других контрольных итогов на стадии ввода с последующей проверкой на предмет полноты и точности выходных данных,

(с) ведение контрольных счетов, проверка которых осуществляется для того, чтобы убедиться в том, что они соответствуют бухгалтерским книгам,

(д) разрешение, заверенное подписью ответственных должностных лиц, на сбор, ввод и распределение документов.

Тесты контроля, проводимые аудитором, подразумевают, что аудитор должен подтвердить выполнение вышеизложенных процедур на основании полученной информации, к примеру, проверки последовательности, итоговых данных по группе счетов, сверок контрольных счетов и выданного разрешения. Иногда он может повторно проводить контроль, например, посредством проверки правильности проведения сверок счетов, наличия документов, отсутствия недостающих документов или их дублирования с тем, чтобы убедиться в том, что контроль действительно осуществлялся, а не имело место формальное заверение документов подписями. Повторное проведение процедур контроля часто может выполнять роль процедур проверки на существенность.

Необходимо различать **цели** контроля, **процедуры** контроля, (ответственность за то и другое лежит на клиенте) и **тесты контроля** (за них несет ответственность аудитор). Это совершенно разные вещи!

7.1.1. СИСТЕМА РЕАЛИЗАЦИЙ

Цели контроля

Как цели контроля, изложенные выше, применимы к реальным целям реализации?

Многие компании осуществляют реализацию в кредит, и, таким образом, цикл реализации включает цели контроля для дебиторов. Эти цели контроля включают следующее:

(а) Заказы клиентов должны быть утверждены, проконтролированы и зарегистрированы для своевременного их исполнения и определения резерва на покрытие убытков в случае невыполнения обязательств.

(б) Отгруженные товары и выполненные работы должны контролироваться с целью гарантии того, что все накладные выписаны, а доход от всех продаж отражен в учете.

(в) Возвращенный товар и претензии клиентов должны находиться под контролем, чтобы было возможно определить обязательства по возвращенным товарам и полученным претензиям, которые не были включены в учетные данные по дебиторам.

(г) Следует надлежащим образом проверять счета-фактуры и кредиты на предмет их точности и наличия разрешений прежде, чем вносить их в учетные данные по дебиторам.

(д) Утвержденные операции с дебиторами, и только такие операции, следует с надлежащей точностью вносить в учетную документацию.

(е) Должны существовать процедуры, гарантирующие, что счета-фактуры по реализации впоследствии оплачиваются, и что сомнительные суммы выявляются для определения требуемого резерва на покрытие убытков.

Достижение целей

Для достижения указанных выше целей необходимо четкое разделение обязанностей. В системе реализации можно выделить три процесса, которые должны осуществляться разным персоналом для осуществления эффективного внутреннего контроля. Эти процессы включают:

(а) **Прием заказов клиентов**. Следует использовать документы, контролирующие последовательность, для подтверждения всех полученных заказов. Все незавершенные заказы должны регулярно просматриваться.

Кредитный лимит должен проверяться отделом по кредитному контролю. Цены реализации, специальные скидки и даты доставок должны фиксироваться старшим персоналом отдела сбыта, а не бухгалтерами.

(б) **Отдел отправки товаров**. Следует использовать документы, контролирующие последовательность (документы на отправку или накладные), при отправлении любого товара. Они должны заполняться пропускным контролем или сотрудниками отдела отправки товаров, но не бухгалтерами.

(в) **Выписка счетов-фактур на товары**. Счета-фактуры, контролирующие последовательность, должны собираться в отделе сбыта и передаваться в бухгалтерию для отражения в учете.

Кроме того, необходим строгий контроль за кредитовыми авизо, чтобы убедиться в том, что они выданы соответствующим должностным лицом отдела сбыта по предъявлении приемочного акта. Кредитовые авизо не должны выдаваться для того, чтобы "скрыть" то, что в действительности является безнадежными долгами. Кредитовые авизо могут также использоваться для аннулирования фиктивных счетов-фактур, которые были выписаны для искусственного повышения показателей объема реализаций.

Процедуры контроля за реализацией и дебиторской задолженностью

Существует множество средств контроля, которые могут потребоваться для цикла реализации ввиду важности этой сферы в любом виде деятельности и существующих возможностей отклонения деятельности по реализации товаров от общей деятельности компании, в результате чего посторонние лица получат от этого выгоду.

(а) Заказы

i) Заказы должны проверяться на основании счета клиента; это должно подтверждаться подписями.

ii) Для настоящих клиентов следует установить лимит кредита, и следует определить, будет ли иметь место превышение лимита в случае принятия нового заказа.

iii) Все полученные заказы должны учитываться в соответствии с предварительно пронумерованными заказами реализации.

iv) Все заказы должны заверяться до отправления товаров.

v) Заказы на закупку должны использоваться для составления документов на отправку товаров для отдела отправки товаров. Никакие товары не могут отправляться без документа на отправку.

б) Отправка

(i) Документы на отправку должны быть предварительно пронумерованы и зарегистрированы для соотношения счетов-фактур и заказов.

(ii) Документы на отправку товаров должны заверяться по мере отправки товаров и периодически проверяться с тем, чтобы обеспечить их полноту и наличие счетов-фактур к каждому их них.

(в) Выписка счетов-фактур и кредитовые авизо

i) Счета-фактуры на реализованные товары должны заверяться ответственным должностным лицом с ссылками на первоначальный утвержденный заказ и документы на отправку.

ii) Все счета-фактуры и кредитовые авизо должны вноситься в книги учета реализаций за каждый день, журнал реализаций и на контрольные счета журнала реализаций.

iii) Счета-фактуры на реализованный товар и кредитовые авизо должны проверяться на предмет указанных в них цен, итоговых сумм и вычислений, лицом, не участвовавшим в их подготовке.

iv) Все счета-фактуры и кредитовые авизо должны быть предварительно пронумерованы в соответствии с серийным номером и следует регулярно осуществлять контроль порядка следования.

v) Кредитовые авизо должны заверяться лицом, не связанным с отправкой товаров или ведением журнала реализаций.

vi) Аннулированные счета-фактуры или счета-фактуры, оплата по которым не взимается, должны заверяться соответствующим должностным лицом.

vii) Для различных видов реализации и НДС должны быть специальные виды счетов-фактур. Периодически должна осуществляться независимая проверка кодировки счетов-фактур.

г) Возврат товаров

i) Любой товар, возвращенный покупателем, должен проверяться на наличие брака, и в случае его принятия, должен составляться соответствующий документ.

ii) Все возвращенные товары должны использоваться для подготовки соответствующих кредитовых авизо.

д) Дебиторская задолженность

i) Следует регулярно подготавливать контрольные счета журнала реализаций.

ii) Персонал, работающий с журналом реализаций, не должен выполнять функции, связанные с отправкой товаров или получением денежной наличности.

iii) Должны существовать формальные процедуры для осуществления контроля за безнадежными долгами, которые необходимо выделять либо посредством подготовки списка просроченных остатков или при подготовке отчетов для клиентов.

iv) Для сбора просроченных долгов следует направить письма клиентам.

е) Безнадежные долги

i) Разрешение на списание безнадежного долга должно быть предоставлено в письменном виде и необходимо внести соответствующие корректировки в журнал реализаций.

ii) Применение судебных мер или списание безнадежного долга должно санкционироваться должностным лицом, не имеющим отношения к функциями приема наличности.

Тесты контроля

Тесты контроля должны разрабатываться с целью проверки на предмет применения процедур контроля и достижения поставленных целей.

а) Осуществление *контроля прядка следования* счетов-фактур, кредитовых авизо, документов на отправку товаров и заказов.

б) Проверьте наличие *разрешения* на:

- принятие заказов (проверка платежеспособности),
- отправку товаров,
- выдачу счета-фактуры или кредитового авизо,
- определение цен и скидок,
- списание безнадежных долгов.

Проверьте наличие соответствующей подписи и факт проведения контроля, например, проверьте точность цен и кредитные лимиты для того, чтобы убедиться в том, что они не были превышены. Этот тест также может проводиться в качестве процедуры проверки на существенность.

в) Найдите информацию, *подтверждающую факт* проведения проверок арифметической точности:
- счетов-фактур
- кредитовых авизо,
- НДС.

Зачастую это выполняется посредством "сетчатой печати", которая содержит несколько подписей на лицевой стороне счета-фактуры. Убедитесь в том, что контроль, в действительности, осуществлялся посредством проверки счетов-фактур и кредитовых авизо на предмет точности. Этот последний тест может также проводиться в качестве процедуры проверки на существенность.

г) Проверьте *документы на отправку товаров* и *документы на возвращенный товар* для того, чтобы убедиться в том, что они соответствуют счетам-фактурам и кредитовым авизо и наоборот.

ж) Убедитесь в том, что *контрольные суммы* были *проверены*, посредством выявления подписей и прослеживания этих сумм от ввода данных до получения результатов.

Во всех случаях тесты должны проводиться на основании выборки. Аудитор должен изучить ошибки и рассмотреть вопрос о необходимости дальнейшего проведения тестирования для того, чтобы убедиться в надлежащем проведении процедур контроля.

Процедуры проверки на существенность

а) Учетная документация

i) Проверьте прирост физического наличия товаров и итоговые суммы по строкам в журнале ежедневного объема реализаций и журнале ежедневного возврата товаров.
ii) Проверьте перенос отдельных счетов-фактур в номинальный регистр и на контрольные счета.
iii) Сверьте проводки в журнале ежедневного объема реализаций и журнале ежедневного возврата товаров с оригиналами счетов-фактур, кредитовых авизо, документов на отправку товаров и наоборот.

б) Счета-фактуры и кредитовые авизо

i) Проверьте последовательность нумерации счетов-фактур, не пропущены ли номера и просмотрите все копии аннулированных счетов-фактур.
ii) Сверьте копии счетов-фактур на реализованные товары и кредитовых авизо с журналом ежедневного объема реализаций и счетами журнала реализаций.
iii) Сравните цены, указанные в заверенных подписью счетах-фактурах, обновленные перечни цен, котировки и корреспонденцию.
iv) Проверьте вычисления и дополнительные счета-фактуры и кредитовые авизо.
v) Рассмотрите кредитовые авизо на предмет крупных или необычных сумм.

в) Книги учета запасов

i) Сверьте документы на отправку товаров или экспортные записи с копиями счетов-фактур на реализованные товары.
ii) Проследите отправленные товары от счетов-фактур до документов на отправку и карточек аналитического учета товаров.
iii) Проследите возвращенные товары от документации по возврату товаров до карточек аналитического учета товаров и кредитовых авизо.

г) Общие принципы

В случаях, когда возврат или скидки влияют на расчет комиссионных, убедитесь в правильности корректировок.

д) Аналитические процедуры

i) Колебание объема реализаций

Колебания объема реализаций, особенно к концу года, можно выявить путем сравнения ежемесячных объемов реализации или сравнения объема реализации за последний месяц с объемом реализации за первый месяц следующего года.

ii) Проблемы снижения объема реализации

Увеличение объема реализации в конце года и снижение после завершения отчетного периода может указывать на то, что клиент стремился осуществить как можно больше поставок с целью максимально увеличить прибыль, показанную в отчетах.

е) Раскрытие

Товарооборот должно раскрываться по видам деятельности и географическим рынкам.

Возможно, вы заметили, что тесты контроля и процедуры проверки на существенность, изложенные выше, иногда очень похожи. Помните, мы уже говорили, что один тест может выполняться в качестве теста контроля проверки и в качестве процедуры проверки на существенность. Это вовсе не означает, что тесты контроля и процедуры проверки на существенность взаимозаменяемы!

7.1.2 СИСТЕМА ЗАКУПОК

Цели контроля

При всех видах деятельности закупки могут осуществляться по кредиту, и, таким образом, цикл закупок будет включать контрольные цели кредиторов.

Рассмотрим цели контроля подробнее.

Необходимо убедиться, что:

а) заказы на приобретаемые товары/услуги были сделаны в соответствии с разрешением процедурами;

б) заказы на приобретаемые товары/услуги производятся только по мере необходимости для надлежащего ведения деятельности компании и передаются соответствующим поставщикам;

в) качество, количество и условия приобретения полученных товаров/ услуг эффективно проверяются;

г) счета-фактуры и относящаяся к ним документация тщательно проверяются и утверждаются как действительные перед занесением их в торговую кредиторскую задолженность;

д) все действительные операции, относящиеся к торговой кредиторской задолженности (счета-фактуры поставщиков, кредитовые авизо и корректировки) должны с точностью заноситься в учетную документацию.

Процедуры контроля за закупками и кредиторской задолженностью

Также как и в системе реализации, существует большое число средств контроля, которые могут быть необходимы в цикле закупок ввиду важности этой области для любой компании.

а) Заказы

i) Заявки на покупку должны быть завизированы подписью.

ii) На все заказы должно быть получено разрешение ответственного должностного лица.

iii) Разрешения по основным статьям таким, как, например, капитальные затраты, должны выдаваться советом.

iv) Все заказы должны оформляться на официальных документах с указанием имени поставщика, количества и цены товара.

v) Копии заказов должны сохраняться в целях контроля сроков выполнения последних поставок поставщиками.

vi) Повторные заказы и количество товара следует оговаривать предварительно, и, желательно, заранее отражать в заявке.

б) Прием товара

i) Должны быть определены внутренние товарные центра, которые должны отвечать за прием всех товаров.
ii) Следует проверять качество и количество всех товаров. Приемные акты заверяются ответственным должностным лицом.
iii) Приемные акты должны сверяться с заказами на покупку, кроме того должны существовать процедуры для уведомления поставщика о количественном недостатке или избытке полученного товара.

в) Выписка счетов-фактур и возврат товаров

i) Счета-фактуры на приобретенные товары должны визироваться несколькими подписями и им должен присваиваться серийный номер во избежание потери счетов-фактур.
ii) Счета-фактуры на приобретенные товары должны сверяться с приемными актами, они не могут подвергаться дальнейшей обработке до тех пор, пока это не будет сделано.
iii) Счета-фактуры следует сверять с заказами, приемными актами и итоговыми суммами, а также следует проверить общую стоимость.
iv) Разрешение на оплату счета-фактуры должно заверяться ответственным должностным лицом.
v) Последовательная нумерация счетов-фактур должна сверяться с книгой суточного учета покупок.
vi) НДС к оплате должен быть отделен от затрат.
vii) Счета-фактуры должны быть должным разнесены по счетам номинального регистра, возможно, в соответствии с кодами затрат.
viii) Должен осуществляться контроль за итоговыми суммами при внесении счетов-фактур в книги суточного учета покупок.
ix) Должен вестись учет возврата товаров и проверяться кредитовые авизо, полученные от поставщиков.

г) Журнал закупок и поставщики

i) Следует вести контрольный счет журнала закупок и регулярно сверять его с остатками счетов в журнале.
ii) Учет в журнале закупок должен вестись лицом, не связанным с получением товара, заверением счетов-фактур и текущей оплатой.

Процедуры проверки на существенность могут включать следующее:

а) Учетная документация

i) Проверка прироста физического наличия основных средств и итогов по строке в книге суточного учета покупок и книге суточного учета возвращенных товаров.
ii) Проверка переноса данных из книг суточного учета на счета номинального регистра и на контрольные счета.
iii) Подтверждение данных книги суточного учета покупок и книги суточного учета возвращенных товаров счетами-фактурами и кредитовыми авизо.
iv) Выявление крупных или необычных операций и подтверждение этих статей посредством проверки разноса данных по счетам.

б) Счета-фактуры и кредитовые авизо

i) Сверьте счета-фактуры и кредитовые авизо с книгами суточного учета, чтобы убедиться в правильности анализа, а также сверьте их с журналом закупок. Убедитесь, что оплата счетов-фактур была утверждена.
ii) Подтвердите счета-фактуры заказами.
iii) Согласуйте цены, указанные в счетах-фактурах и кредитовых авизо, с прайс-листами поставщиков, соглашениями и другими доказательствами.
iv) Проверьте вычисления и дополнения к счетам-фактурам и кредитовым авизо.

в) Учет запасов

i) Подтвердите счета-фактуры документами на полученный товар.
ii) Проследите движение товара вплоть до карточек аналитического учета товаров.

г) Контрольные счета

Проверьте сверку контрольных счетов на конец года, проверяя первичную документацию такую, как счета-фактуры на реализованный товар, учетные записи по наличности и возврату товаров

д) Аналитические процедуры

Хотя процедуры обзора могут применяться по отношению к закупкам, обычно показатель объема закупок выверяется и используется для расчета показателя объема реализации с целью его применения при проведении аналитических процедур.

7.2. ПЛАТЕЖНЫЕ ВЕДОМОСТИ, НАЛИЧНОСТЬ И ДРУГИЕ АСПЕКТЫ

7.2.1. СИСТЕМА ЗАРПЛАТ

Процедуры

Действующие системы, связанные с зарплатами рабочих и служащих, значительно варьируются в зависимости от размера и характера бизнеса, но, в принципе, используемые процедуры подразделяются на следующие широкие категории:

а) заключение контракта, повышение в должности, перевод и увольнение сотрудников.

б) время пребывания на работе и учет проделанной работы,

в) подготовка платежных ведомостей и анализ зарплат рабочих и служащих,

г) подготовка и выплата зарплат рабочих и служащих.

Цели контроля

Почему необходим внутренний контроль при работе с платежными ведомостями, наличностью, основными средствами и ТМЗ? С наличностью, основными средствами, запасами все ясно - нужна их сохранность как актива. В случае с платежной ведомостью необходимо удостовериться, что оплачивается по правильным ставкам работа, которая действительно была выполнена и, что обязательства налоговым службам точно представлены во избежание штрафов и пенни. Калькуляции по платежным ведомостям должны проверяться, особенно когда они делаются в ручную, но также и когда используется компьютер потому, что если ставки по налогам или социальным выплатам слишком высоки, это повлияет на отношение к работе персонала и компания понесет административные издержки при выяснении подобных проблем, если же ставки занижены, у компании будут обязательства перед налоговыми органами, но она не сможет взыскать суммы, причитающиеся с персонала.

Большинство операций с наличностью требуют проверку по крайней мере, двумя лицами, один сотрудник работает с наличностью, другой ведет учет (разделение обязанностей).

ТМЗ и основные средства часто легче своровать, чем наличность. Большинство краж в магазинах делается не “посетителями”, а персоналом. Невозможно, чтобы каждый раз при работе с ТМЗ присутствовали два человека. Контроль ТМЗ должен происходить методом их регулярного подсчета, сверки с учетными записями по ТМЗ, продажам, покупке, при этом необходимо установить причины обнаруженных несоответствий.

Основные средства не так легко унести, как ТМЗ, но удивительно, как часто компании не знают, какими активами они располагают и где они находятся. Регистр по основным средствам показывающий наименования, номера, описание основных средств, когда он регулярно сверяется с самими активами, сможет помочь в вопросе предотвращения “ухода” актива.

Цели контроля разумной системы внутреннего контроля по зарплате рабочих и служащих являются следующими.

А) Зарплаты должны начисляться только для рабочих и служащих клиента и в соответствии со ставками оплаты.

Б) Зарплаты рабочих и служащих должны соответствовать записям выполненной работы, например, времени, выработке, комиссионных от реализации.

В) Калькуляция по платежным ведомостям должна быть точной.

Г) Оплата должна производиться соответствующим лицам.

Д) Учет обязательств для налоговых органов по социальному страхованию подоходному, и другим налогам должен вестись соответствующим образом.

Процедуры контроля - заработная плата рабочих

А) Утверждение и контроль документации

i) Прием на работу или увольнение должны быть санкционированы в письменной форме.

ii) Изменения ставок оплаты должны санкционироваться должностным лицом, не работающим в отделе зарплат.

iii) Сверхурочные должны утверждаться менеджером/ инспектором.

iv) Проверять и подписывать платежные ведомости должно независимое должностное лицо.

v) Разрешение на выплату зарплаты должно быть подписано двумя лицам на основании подписанной платежной ведомости.

vi) Если оплата производится по часам, должны использоваться карточки учета рабочего времени.

vii) Должны вестись записи, касающиеся деталей найма каждого сотрудника, ухода на пенсию, увольнения, ставок оплаты, выходных дней с образцом подписи работника.

viii) Следует назначить инспектора по зарплате для выполнения некоторых из должностных обязанностей, изложенных выше.

Б) Арифметическая точность

i) Платежная ведомость должна составляться на основании карточек учета рабочего времени, рабочих карточек и выборочно проверяться на точность в соответствии с текущими ставкам оплаты.

ii) В платежной ведомости должна быть правильно произведена калькуляция вычета налогов, взносов социального страхования, пенсий, профсоюзных взносов. Периодически ведомость должна проверятся.

Г) Доступ к активам и учет

i) Сотрудник должен расписываться на платежной ведомости.

ii) Сотрудникам не разрешается получать зарплату за других.

iii) Желательно, чтобы существовал специальный отдел по зарплатам, персонал которого не был бы связан с функциями получения или выплаты денег.

iv) Предпочтительнее, чтобы обязанности сотрудников отдела по зарплатам периодически менялись.

v) Независимое должностное лицо должно периодически неожиданно посещать выплату зарплаты.

vi) Невостребованные зарплаты должны учитываться в регистре и находиться у кого-либо не из числа сотрудников отдела зарплат до момента востребования.

Процедуры контроля - зарплата служащих

А) Учетные записи по работе служащих должны вестись подобно записям о работающих на почасовой основе.

Б) В письменной форме должен предоставляться документ, санкционирующий прием на работу, увольнение или изменение ставок оплаты.

В) Сверхурочные должны утверждаться лицом, не являющимся служащим отдела по зарплатам.

Г) Когда служащий отсутствует значительное время, его право на зарплату сверяется с положениями компании о персонале.

Д) Прямые банковские переводы следует заверять подписью и сверять с данными файлов по персоналу.

Тесты контроля

Программа тестов должна подтвердить, что следующие ключевые механизмы контроля существуют и эффективно функционируют.

А) Служащие могут получать зарплату только за выполненную работу.

Б) Оплата служащим производится в соответствии с правильными ставками.

В) Ошибки в калькуляции платежных ведомостей и вычетах из общей суммы исключены.

Предлагаемая программа тестов контроля:

А) Проверьте выборку табелей, карточек учета рабочего времени или других учетных документов на предмет санкционирования ответственным должностным лицом.
Б) Проверьте оплату труда непостоянного характера, особенно если она была произведена за наличный расчет.
В) Просмотрите выдачу зарплат на соответствие процедурам, гарантирующим заверенное подписью служащих получение зарплаты, возврат в банк не востребованных зарплат и т.д.
Г) Проверьте утверждение поправок к платежным ведомостям, сверяя их с учетными записями по персоналу.
Д) Проверьте контроль за поправками к платежным ведомостям.
Е) Проверьте доказательства проверки калькуляции платежных ведомостей (например, наличие подписи финансового контролера).
Ж) Проверьте доказательства утверждения платежных ведомостей ответственным должностным лицом.
З) Проверьте доказательства осуществления независимой проверки платежных ведомостей
И) Проинспектируйте сверку платежных ведомостей.
К) Проверьте объяснения внесения изменений в платежные ведомости.
Л) Проверьте контроль за невостребованными зарплатами.

Процедуры проверки на существенность

А) Выборочно проверьте документацию по учету рабочего времени, ее составляющие и калькуляцию.

Б) Выборочно проверьте документацию по персоналу на наличие:

i) ставок оплаты,
ii) санкционирование изменений ставок оплаты,
iii) данные по принимаемому на работу и увольняемому персоналу.

В) Выберите платежные ведомости и:

i) сверьте с учетом рабочего времени, найдите подтверждение тому, что работникам платят только за выполненную работу,
ii) сверьте с записями по учету персонала, чтобы убедиться, что рабочие и служащие существуют в реальности и оплата их услуг происходит в соответствии с определенными для них ставками,
iii) проверьте составляющие смет и калькуляцию налогов, социального страхования и других статей,
iv) проверьте, что вычеты перечисляются налоговым органам вовремя и, что исключены неучтенные пенни.

Г) Если ведется контрольный счет платежной ведомости, сверьте его с номинальным регистром.

Д) Проверьте итоговые суммы чеков по выплате зарплат сотрудникам и налогов налоговым службам.

Е) Проверьте соответствие платежных ведомостей счетам номинального регистра.

7.2.2. Система наличности

Цели контроля

Контроль наличности, безусловно, имеет первичное значение в бизнесе. Главные цели:

а) все суммы получены и соответственно учтены,

б) не производится ненужных выплат,

в) все квитанции и выплаты быстро и точно учитываются.

Контроль за сбором наличности торговыми агентами и коммивояжерами

А) Должно быть четко определено уполномоченное лицо по сбору наличности.

Б) Для торговых агентов и коммивояжеров должно быть установлено требование переводить наличность и отчитываться о продажах с определенной периодичностью.

В) Ответственное лицо должно незамедлительно расследовать непредставление отчетов и наличности торговым агентом, в соответствии с установленными требованиями.

Г) Сборы должны учитываться при получении.

Д) Квитанции сборщика о получении наличности должны периодически сверяться с банковскими вкладами.

Е) Периодически ответственное лицо должно сверять журналы торгового агента о поступлении наличности с проводками кассовой книги.

Ж) Если торговый агент имеет товарный запас, должна проводиться периодическая сверка ТМЗ, продаж и полученной наличности.

Контроль продаж за наличный расчет

А) Реализация за наличный расчет должна учитываться, если реализация происходит за наличность или по счету-фактуре наличности.

Б) При использовании счета-фактуры наличности они должны быть предварительно пронумерованы, должен вестись журнал по учету счетов-фактур наличности и храниться их копии.

В) Ежедневные вклады в банк сверяются с ведомостью поступлений в кассу или с итоговыми счетами-фактурами; причины обнаруженного несоответствия должны быть выяснены.

Г) Ответственное лицо должно подписать аннулированную счет-фактуру по реализации за наличный расчет в момент ее аннулирования.

Контроль вложений в банк

А) Полученные суммы должны переводиться в банк в тот же день.

Б) Каждый день поступление должно вноситься в кассовую книгу.

В) Персонал, работающий с регистрами продаж, не должен иметь доступ к наличности или подготовке бланков, заполняемых при взносе суммы на текущий счет.

Сверка с банковскими записями

А) Сверка с банковскими записями должно проводиться как минимум ежемесячно.

Б) Лицо, ответственное за ее проведение, не должно быть связано с функциями получения наличности и выплаты.

В) Если сверка проводится независимым специалистом, он должен получить отчеты напрямую из банка и держать их у себя до завершения проверки соответствия.

Г) При подготовке желательно выборочно проверить соответствие квитанций и оплаты статьям банковских записей.

Контроль за мелкими суммами

А) Суммы и местонахождение наличности должны быть определены в официальном порядке.

Б) Доступ к наличности должен быть ограничен.

В) Наличность должна находиться в сохранном мете, например в закрытом ящике стола, доступ к ключу должен быть ограничен.

Г) Все траты производятся на основании ваучера, заверенного ответственным должностным лицом, а не кассиром мелкой наличности.

Д) Должна использоваться авансовая система возмещения мелких сумм, в любой момент времени сумма наличности и стоимость неоплаченных ваучеров должна быть равна определенной сумме.

Е) Ваучер должен составляться до подписания авансового отчета на возмещение.

Ж) Ваучеры должны аннулироваться после возмещения суммы.

З) Должна быть установлена максимальная сумма для использования кассы мелкой наличности.

И) Периодически должна проводиться сверка мелких сумм наличности независимым лицом.

Тесты контроля

а) Поступление наличности

i) Присутствуйте оприходовании наличности и убедитесь, что соответствующие процедуры выполняются.
ii) Проверьте независимую проверку соответствия полученной наличности банковскому депонированию.
iii) Проверьте доказательства проверки на последовательность предварительно пронумерованных квитанций о наличности.
iv) Проверьте санкционирование получении наличности.
v) Проверьте доказательства проверки арифметической правильности учетных записей полученной наличности.

Сверка с банковскими записями

i) Проверьте доказательства проведения регулярной сверки с банковскими записями.
ii) Проверьте доказательства осуществления независимой проверки сверки с банковскими записями.
iii) Проверьте доказательства принятия адекватных действий, в случае обнаружения нехарактерных ситуаций.

Г) Мелкие суммы наличности
i) Проверьте наличие подписей на ваучерах по получению наличности.
ii) Проверьте, что оплаченные ваучеры после оплаты признаны аннулированными.
iii) Проверьте доказательства арифметической проверки учета мелких сумм наличности.
iv) Проверьте доказательства осуществления независимой проверки баланса по мелким суммам наличности.

Процедуры внутреннего контроля по оплате наличностью

Главное требование этой системы - потраченные деньги должны быть в соответствии с обоснованными операциями компании. Расходные ордера должны выписываться или мелкие суммы наличности выдаваться при представлении соответствующих заверенных ваучеров соответствующему должностному лицу. Элементы внутреннего контроля приведены ниже.

Расходный ордер

i) Лицо, занимающееся подготовкой расходного ордера, не должно нести ответственность за регистры продаж и покупок, для обеспечения того, что данное лицо не будет подвергаться искушению сфабриковать расходный ордер неверным получателям, которые могут и не могут быть включены в эти регистры.
ii) Расходные ордера должны подписываться только при наличии свидетельства утвержденной надлежащим образом операции, например, счета-фактуры, платежных ведомостей для расходного ордера по зарплате или журнала мелких сумм наличности для возмещения сальдо мелких сумм наличности.
iii) Подтверждающие документы должны быть подписаны одновременно с расходным ордером, для предотвращения их повторного использования.
iv) Лицо, одобряющее оригинал документации, не должно быть лицом, подписывающим расходный ордер. Это удостоверит проведения проверки на обоснованность покупки до момента оплаты.
v) Все расходные ордера должны требовать подписание двумя лицами, которые могут быть из числа других четырех директоров компании.

Тема 8. АУДИТ БАЛАНСА. ДЕТАЛЬНЫЕ ПРЦЕДУРЫ

8.1. Аудит товарно-материальных запасов и незавершенного производства.

А) Цели контроля

Хотя учетные записи по ТМЗ могут варьироваться от клиента к клиенту, цели контроля разумной системы внутреннего контроля товарно-материальных запасов едины во всех случаях, а именно:

i) процедуры санкционирования и приобретения,
ii) контроль за поступлением товаров,
iii) учетные записи по ТМЗ, подтвержденные инвентаризацией,
iv) контроль за отправлением товара,
v) приятие адекватных мер для определения, для каких ТМЗ может потребоваться создание резервов,
vi) ТМЗ должны контролироваться таким образом, чтобы все материалы можно было получить при необходимости, но их запас при этом не должен быть слишком велик.

Б) Процедуры контроля за ТМЗ

i) **Подтверждение и контроль за документацией**

- Выдача ТМЗ должна быть строго на основе санкционированной надлежащим образом заявки.
- Должны проверяться испорченные, непригодные или залеживающиеся на складе ТМЗ.

ii) **Арифметическая точность**

- Все поступления и выдача должны учитываться в карточках по ТМЗ.
- Отдел по расчету себестоимости должен распределять прямые и накладные расходы в стоимость незавершенного производства в соответствии с ее стадией завершенности.
- Если стоимость незавершенного производства можно напрямую сопоставить единицам выпущенной продукции, периодически должна проводиться сверка фактических единиц продукции с учетными записями по незавершенному производству.

iii) **Сравнение активам с учетными записями**

- ТМЗ периодически должны сверяться с учетными записями лицом, не связанным с персоналом складов, и причины существенной разницы должны выясняться.
- Если текущий учет ТМЗ не ведется должным образом, полная инвентаризация должна проводиться, по меньшей мере, раз в год.
- Должны быть предварительно определены минимальное и максимальное количество ТМЗ.
- Количество ТМЗ по повторным заказам должно быть определено предварительно.

iv) **Доступ к активам и учетным записям**

- Должны быть определены центры хранения товаров,
- Партии товаров от поставщиков должны проходить через отделы приемки товаров и далее на склады.
- ТМЗ должны находиться в местах, исключающих их порчу или хищение.
- Все ТМЗ должны быть классифицированы и находиться в одном месте, например, в коробках с отметкой, содержащей информацию о размере, сорте, производителе, наименовании.
- Доступ к складам должен быть строго ограничен.

В) Тесты контроля

i) Просмотрите физическую сохранность ТМЗ и условия их хранения,
ii) Проверьте процедуры по учету движения ТМЗ в/со склада.
iii) Проверьте санкционирование внесения корректировок в учетные записи по ТМЗ.
iv) Проверьте санкционирование списания непригодных ТМЗ.
v) Проверьте контроль учета движения ТМЗ, принадлежащих третьим сторонам.
vi) Проверьте процедуры санкционирования движения ТМЗ.
vii) Проверьте сверку инвентаризации ТМЗ с учетными записями.
viii) Проверьте ряд документов по товарам к отправке и получению на полноту.

8.1.1. Законодательные и профессиональные требования

В большинстве стран для ведения соответствующего учета в отношении товарно-материальных запасов существуют специфические законодательные требования.

Товарно-материальные запасы и незавершенное производство включают в себя сырье составные части, незавершенное производство (произведенные товары в незаконченной стадии) и готовую продукцию.

Довольно часто товарно-материальные запасы раскрываются по следующим или сходным категориям:

а) Сырье и потребляемые товары.

б) Незавершенное производство

в) Готовые товары и товары на перепродажу

г) Оплата по строительным контрактам

В соответствии с IAS 2 товарно-материальные запасы, подлежащие оценке в целях подготовки финансовой отчетности, должны отражаться по наименьшей стоимости из себестоимости и чистой реализуемой стоимости

Стоимость должна включать в себя все затраты по приобретению, переработке и другие затраты, возмещение в процессе приведения товарно-материальных запасов в настоящее местонахождение и состояние. Затраты на приобретение включают в себя таможенные пошлины на ввозимые товары и другие налоги, транспортные расходы и стоимость погрузочно-разгрузочных работ за минусом чистых торговых скидок, скидок с цены и подобных статей. Затраты на переработку включают прямые затраты, такие как рабочая сила и систематическое распределение фиксированных производственных и изменяющихся производственных накладных расходов, в процессе переработки материалов в готовые товары.

Чистая реализуемая стоимость - это предполагаемая продажная цена в обычном процессе бизнеса минус предполагаемые затраты на выполнение работ и дальнейшие затраты на реализацию.

8.1.2. Физический подсчет. Инвентаризация.

Существуют два метода инвентаризации - текущий и периодический.

Текущий метод подсчета.

Когда ведется надлежащий учет товарно-материальных запасов, он поддерживается программой текущего подсчета, которая является частью основных процедур контроля за товарно-материальными запасами.

а) Каждый вид товара физически проверяется по крайней мере один раз в год, и более часто в случае если он подвержен потерям и т.д.

б) Соответствующая учетная документация регулярно обновляется.

в) Внесение изменений в документацию производится в результате проверки, и существуют соответствующие отчеты и процедуры изучения расхождений.

Существует несколько преимуществ текущей проверки товарно-материальных запасов.

а) Текущий подсчет не вызывает остановок.

б) Более точный и регулярный подсчет, раннее выявление ошибок и неходовых товарно-материальных запасов.

Периодический подсчет

Обычно производится в конце финансового года или незадолго до его окончания. В случае проведения не задолго до окончания года, временной разрыв между физическим подсчетом и концом финансового года должен быть сокращен до минимума, чтобы обеспечить аккуратность учетных документов, которые необходимы для корректировки показателей конца года.

Организация подсчета

Во-первых, должна учитываться *постоянная организация складов, в частности следует обеспечивать*:

а) Содержание товаров в бункерах или на стеллажах, с полным описанием каждого товара согласно бункерным карточкам и т.д.

б) Защиту товаров от порчи и незаконного присвоения (ограниченный доступ на склады)

в) Выявление и хранение товаров для третьих лиц, неходовых товары, морально устаревших товаров.

Во-вторых, должны быть изложены *ясные инструкции* для проведения подсчета, а именно:

(а) Процедуры, которых должен придерживаться каждый центр, разделяющие каждый центр на участки в целях проведения подсчета.

(б) Назначения компетентных (как технически, так и в сфере руководства) руководителей на каждом участке, с группой (парой) технически компетентных учетчиков под их руководством. Один человек из каждой группы отвечает за подсчет, другой за ведение учета и проверку подсчета.

(в) На уже посчитанных предметах товарно-материальных запасов должны проставляться метки, например мелом или прикрепляться ярлыки.

(г) Применение стандартных предварительно пронумерованных форм для записи подсчетов, выдача и возвращение которых должны контролироваться, для того, чтобы все товарно-материальные запасы были подсчитаны и на всех участках велся учет, а также для ведения надлежащих бухгалтерских документов.

Присутствие аудитора при инвентаризации.

Аудитор должен получить достаточные существенные аудиторские доказательства, подтверждающие их наличие и состояние только присутствуя при подсчете товарно-материальных запасов, иначе невозможно.

В случае, если аудитор не может присутствовать при подсчете в запланированный день вследствие непредвиденных обстоятельств, следует назначить другую дату.

Не аудитор, а клиент несет ответственность за проведение подсчета.

Планирование

Аудитор должен выполнять следующее:

(а) проводить обзор рабочих документов за предыдущий год, ознакомляться с характером, объемом и нахождением товарно-материальных запасов, рассматривать процедуры учета и контроля над товарно-материальные запасы и сроки проведения подсчета.

(б) выявлять проблемные участки в системе внутреннего контроля и принимать решения относительно того, можно ли полагаться на внутренних аудиторов.

(в) оценить неотъемлемый контрольный риск и риск не обнаружения, установить существенность.

(д) получить у третьих сторон письменное подтверждение относительно товарно-материальных запасов находящихся у них.

(е) при специфическом характере товарно-материальных запасов необходимо привлечь эксперта или проверить кандидатуру предложенную клиентом.

Как часть процесса планирования аудиторы должны выполнять аналитические процедуры в отношении товарно-материальных запасов.

В процессе инвентаризации

Аудитор должен:

(а) провести двусторонний контрольный подсчет от производства до инвентарных ведомостей, и от инвентарных ведомостей до производства.

(б) Делать заметки о подсчитанных товарах, поврежденных товарно-материальных запасах,.

(в) Проверьте и протестируйте контроль за инвентарными ведомостями.

(г) Проверьте процедуры контроля за движением товарно-материальных запасов на дату проведения инвентаризации

(д) Обращайте особое внимание на товары третьих лиц (например товары на консигнации)

(е) Придите к заключению, касательно того, был ли подсчет удовлетворительным и предоставляет ли он доказательства, которые подтверждают окончательный количественный показатель товароматериальных запасов.

Присутствие при инвентаризации это только часть аудита товарно-материальных запасов, и существует множество других процедур аудита, которые служат подтверждением окончательного заключения.

Если аудитор, присутствуя при инвентаризации, не считает, что она производится надлежащим образом, он должен незамедлительно поднять этот вопрос перед руководством и попытаться исправить положение.

После инвентаризации (подсчета)

Аудитор должен сравнить данные процедур контроля за движением товарно-материальных запасов на период проведения инвентаризации с журналом учета, чтобы убедиться в том, что они были учтены в верный период, проверить конечные инвентарные ведомости и проследить за проверочными подсчетами по финальным отчетам об инвентаризации.

Контроль за движением товарно-материальных запасов на момент проведения инвентаризации.

Аудитор должен проверить связь между учетом приобретений и товарно-материальными запасами, а так же между учетом реализаций и товарно-материальными запасами, чтобы удостовериться в соответствии товарно-материальных запасов и финансового учета реализаций и приобретений, дебиторов и кредиторов.

Тесты для проверки правильности процедур контроля за движением товарно-материальных запасов в момент проведения инвентаризации, включают следующее:

(а) При посещении инвентаризации запишите серийные номера последних счетов-фактур на реализованный товар.

(б) После инвентаризации сверьте документы на отправку товаров на конец года со счетами фактурами на реализованные товары, книгой суточного учета реализаций и наоборот, чтобы удостовериться в том, что соответствующие счета-фактуры и документы на отправку относятся к периоду до конца года.

(в) Таким же образом надо поступить в отношении приобретенных товаров.

(г) Также возьмите образец товаров, полученных и отпущенных сразу после завершения года и удостоверьтесь, что соответствующие товары не были включены в подсчет в случае с поступающими товарами, и были включены, в случае с отправленными товарами.

8.1.3. Процедуры оценки товарно-материальных запасов.

(а) Рекомендуемые контрольные тесты:

Сырье и товары к потреблению

(а) Определите, какие включаются элементы стоимости, например доставка, сборы и т.д.

(б) Определите метод оценки товарно-материальных запасов.

(в) При использовании стандартной стоимости, определите основу стандартов.

(г) Проведите контрольную проверку цены производства.

(д) Сравните количество товаров, выявленное в ходе контрольных проверок с карточками аналитического учета товарно-материальных запасов или карточками количественного учета товарно-материальных запасов на складе.

(е) Проследите за оценкой всех поврежденных или морально устаревших товарно-материальных запасов.

Незавершенное производство

(а) Определите из каких элементов состоит стоимость.

(б) Определите, как измеряются различные этапы процесса и сделаны ли предварительные расчеты и на какой основе

(в) Убедитесь что любые существенные расходы исключают факторы чрезмерного расходования.

(г) Убедитесь, что любые дополнительные накладные расходы включают только нормальные расходы, основанные на нормальной производственной мощности и что любые расходы, вытекающие из недостаточного использования производственного оборудования, избыточные отходы или исключительные обстоятельства не перенесены на следующий отчетный период по оценке товарно-материальных запасов.

(ж) Узнайте о наличие устаревших, поврежденных и морально устаревших товарно-материальных запасов. Сравните их с предыдущими и последующими реализациями подобных товаров.

Готовые товары и товары для перепродажи

(а) Узнайте, какие расходы были включены, как они были установлены и убедитесь что добавочные накладные расходы основаны на нормальной себестоимости.

(б) Проведите контрольную проверку цен, указанных в перечнях товарно-материальных запасов с официальными списками продаж.

(в) Проследите все статьи, которые показывались в карточках аналитического учета более 6 месяцев как товарно-материальные запасы.

(г) Проследите все товарно-материальные запасы, которые во время наблюдения за подсчетом были отмечены как поврежденные или морально устаревшие.

(д) Обсудите с коммерческим директором возможную политику продаж определенных товаров по более низким ценам.

(е) Проследите за оценкой всех второсортных товаров.

Распределение и накладные расходы

Накладные расходы - это расходы, возникающие в процессе производства товаров и включающие такие статьи, как освещение и обогревание, расходы по содержанию фабрики.

Накладные расходы обычно добавляются к себестоимости произведенных товаров

Различные предполагаемые уровни деятельности могут потребовать перераспределения накладных расходов.

Только накладные расходы, связанные с производством (тарифы на содержание фабрики) включаются в товароматериальные запасы. Там где используется метод отнесения всех накладных расходов на готовую продукцию, необходимо отдельно подсчитывать непроизводственные накладные расходы.

Чистая реализуемая стоимость

Необходимо оценивать по наименьшей из себестоимости и чистой реализуемой стоимости товарно-материальных запасов.

События, произошедшие после составления баланса могут повлиять на расчет чистой реализуемой стоимости. Низкие цены продаж после окончания года могут привести к тому, что чистая реализуемая стоимость будет ниже, чем себестоимость.

В случае, если чистая реализуемая стоимость ниже себестоимости, отдельные линии товарно-материальных запасов, на которые оказывается влияние, следует переоценивать по (наиболее низкой) чистой реализуемой стоимости.

В следующих ситуациях чистая реализованная прибыль может быть ниже стоимости:

(а) возросшие затраты на производство;

(б) сниженные продажные цены на продукцию;

(в) порча товарно-материальных запасов (в особенности продуктов питания)

(г) моральное устаревание товарно-материальных запасов (возможно вследствие введения новых технологий)

(д) преднамеренная реализация по заниженным ценам (рынок товара -приманки) и

(е) ошибки при закупке и производстве товаров

8.2. Долгосрочные активы

Главная характеристика долгосрочных активов заключается в том, что они предназначены для использования в бизнесе, а не для реализации.

В соответствии с IAS 1 Предприятие должно классифицировать актив как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из перечисленных ниже критериев:

(а) его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в

рамках обычного операционного цикла предприятия;

(b) оно предназначено в основном для целей торговли;

(c) его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; или

(d) актив представляет собой денежные средства или, их эквиваленты (в значении, определенном в МСФО (IAS 7), если только не существует ограничения на его обмен или использование для погашения обязательств в течение как минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Предприятие должно классифицировать все прочие активы как долгосрочные.

Долгосрочные активы подразделяются следующим образом:



Земельные участки и здания и сооружения, приспособления и принадлежности.	Патенты, лицензии, стоимость опытно-конструкторских работ, гудвилл	займы, собственные акции, акции/займы группе компании.

8.2.1. Материальные активы - требования к раскрытию

Обширные требования к раскрытию применяются в большинстве стран. IAS 16 Здания, сооружения и оборудование предполагает следующие типы раскрытия:

Там, где материальные активы включены по переоцененной стоимости в пояснительных записках следует раскрывать:

(а) основания для переоценки активов;

(б) дату переоценки;

(в) был ли привлечен независимый оценщик;

(г) характер показателей, используемых при определении стоимости замещения;

(д) балансовая стоимость каждого класса зданий, сооружений и оборудования, которая были бы включена в финансовую отчетность, если бы активы учитывались по себестоимости за минусом износа; и

(е) прибыль от переоценки основных средств, определяющая динамику за период и любые ограничения в отношении распределения остатка между акционерами.

Также необходимо раскрывать учетную политику в отношении износа по каждому классу активов.

8.2.2. Здания, сооружения и Оборудование

А) Цели контроля

Целями контроля является удостоверить, что:

i) основные средства правильно учитываются, адекватно охраняются и содержатся,
ii) приобретение и выбытие основных средств санкционировано надлежащим образом,
iii) приобретение и выбытие основных средств осуществляется по самой выгодной возможной цене,
iv) основные средства правильно учитываются, амортизируются и списываются при необходимости.

Б) Процедуры контроля за основными средствами

i) Обращения о капитальных затратах должны представляться в совет для одобрения и содержать причины затрат, расчет стоимости и указывать актив, подлежащий замене.
ii) Документ должен указывать, что необходимо приобрести, и он должен быть заверен советом или уполномоченным должностным лицом.
iii) Капитальные проекты самой компании должны быть отдельно отличаемы в регистре себестоимости компании.
iv) Выбытие основных средств должно быть санкционировано и любая выручка от их продажи должна передаваться ответственному лицу.
v) Должны вестись регистры по основным средствам для каждой существенной группы активов.
vi) Периодически должна проводиться инспекция основных средств и сверяться фактическое наличие активов с регистрами.
vii) Активы должны содержаться надлежащим образом и быть адекватно застрахованы.
viii) Нормы амортизации должны быть санкционированы и составлено письменное положение по политике компании в отношении амортизации.
ix) Износ должен ежегодно пересматриваться.
x) Должна проверяться точность начисления амортизации.
xi) Основные средства должны пересматриваться на предмет их частичного списания.

В) Тесты контроля

i) Проверьте санкционирование приобретений.
ii) Проверьте санкционирование выбытия существенных активов.
iii) Подтвердите существование регистра основных средств.
iv) Проверьте доказательства сверки регистра с результатами физической проверки наличия и состояния активов.
v) Проверьте утверждение норм амортизации; и в особенности изменений в них.
vi) Проверьте доказательства осуществления проверки правильности калькуляции амортизации.

В МСБУ 16 утверждается, что здания, сооружения и оборудование являются материальными активами, которые предназначены для использования в производстве или обеспечении товарами, для сдачи в аренду или для административных целей, и их использование предполагается более, чем в течении одного периода.

Первоначальное измерение. Первоначально учитываются затраты по себестоимости, а последующие затраты должны включаться в балансовую стоимость там, где вероятно, что

будущие экономические выгоды, превышающие настоящие выгоды будут поступать на предприятие. Другие затраты должны признаваться расходом.

Это означает, что модификации, которые продлевают срок полезной службы или заметно улучшают продуктивность или снижают затраты следует капитализировать. Прочие затраты на повседневный уход за оборудованием должны отражаться в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности.

Стандартный метод заключается в том, что стоимость подобных активов, первоначально признанных по себестоимости за минусом начисленного износа, снижается до возмещаемой суммы..

Допустимая альтернатива - это учет активов по сумме переоценки, т.е. справедливая стоимость за минусом последующего начисленного износа. Переоценка должна производиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость значительно не отличалась от справедливой стоимости. Справедливая стоимость - это рыночная стоимость, которая обычно определяется профессиональными оценщиками. После переоценки актива, необходимо произвести переоценку всего класса.

Прибыль от переоценки основных средств отражается в кредитовой части собственного капитала на счете «Прибыль от переоценки». Она может отражаться в кредитовой части раздела «доход», если она компенсирует снижение стоимости активов в результате переоценки, которое было признано расходом.

Дефицит, возникающий в результате переоценки, признается расходом, если только он не может быть отнесен на прибыль от переоценки того же актива, в разделе собственного капитала.

8.2.3. Износ

Стоимость актива за минусом его ликвидационной стоимости (амортизируемой суммы), должен систематически распределяться на срок полезной службы актива.

Срок полезной службы актива - это период, в течении которого предполагается использовать актив, или это может относится к количеству единиц продукции, которые предполагается получить. В любом случае, естественный износ и техническое устаревание, юридические и другие ограничения должны приниматься во внимание.

При начислении износа следует учитывать предполагаемую модель экономической прибыли, которую ожидается получить. Это пример использования концепции начисления, согласно которой себестоимость актива соответствует тем периодам, когда ожидается получить выгоду от его использования.

Земля, как правило имеет неограниченный срок полезной службы и поэтому износ на землю не начисляется (в то время как на здания на ней начисляется износ). Согласно IAS 40 «*Инвестиционная недвижимость*» инвестиционная собственность не подлежит износу, при условии, что она учитывается по справедливой стоимости.

Ликвидационная стоимость обычно не корректируется с учетом изменений в цене, за исключением тех случаев, когда производится переоценка.

Износ иногда включается в себестоимость других активов, таких, как товарно-материальные запасы и не признается расходом.

Срок полезной службы активов и методы начисления износа должны быть периодически пересматриваться и сумма износа за текущий и последующие периоды должна корректироваться в случае существенных изменений.

В случае выбытия активов, доходы или убытки должны равняться разнице между выручкой от реализации и балансовой стоимостью.

Снижение стоимости актива

Балансовая стоимость активов должна периодически пересматриваться. В случае, если возмещаемые суммы оказываются ниже балансовой стоимости, снижение стоимости должно учитываться как расходы, если только не уменьшает предыдущий прирост от переоценки того же актива, в этом случае оно отражено в разделе собственного капитала.

Если активы со сниженной стоимостью покрывают свою балансовую стоимость, возмещаемые суммы могут быть зачтены обратно.

8.2.4. Учет аренды

Согласно МСБУ 17, определенные арендованные активы, должны капитализироваться в балансе, т.е., показываться как материальные активы, в то время как арендные платежи отражаются в отчетах о результатах финансово-хозяйственной деятельности. Операционная аренда учитывается как расход в отчетах о результатах финансово-хозяйственной деятельности. Финансовые аренды капитализируются в балансовой ведомости. Финансовые аренды это «перевод по существу всех рисков и вознаграждений, присущих праву владения активом». Подобные активы находятся в аренде практически на протяжении всего срока полезной службы и могут быть приобретены арендатором по номинальной цене в конце срока аренды. Обычно арендатор несет ответственность за содержание и страхование актива. Оплата, которую выплачивает арендатор арендодателю равна полной рыночной цене актива (или почти полной его цене). Технически, это называется текущей стоимостью минимальной арендной платы равной справедливой стоимости актива. Другими словами, арендатор полностью владеет активом, кроме названия.

Согласно основным принципам, финансовая отчетность должна отражать сущность операций, а не только их юридическую форму, активы, находящиеся в финансовой аренде отражаются в балансе, как собственность арендатора, вместе с другими активами, которыми он владеет, хотя с юридической точки зрения они все еще принадлежат арендодателю.

Стоимость таких активов должна раскрываться в пояснительных записках к счетам.

8.2.5. Внутренний контроль над материальными активами.

Директора несут ответственность за установление системы внутреннего контроля за материальными активами, чтобы:

(i) материальные активы правильно отражались в учете, должным образом охранялись и содержались;
(ii) реализация и приобретение материальных активов санкционировались должным образом;

(iii) реализация и приобретения материальных активов производились по наиболее приемлемым ценам;
(iv) материальные активы соответствующим образом учитывались, соответствующим образом начислялся износ и производилось снижение стоимости активов.

Учитывая вышеперечисленные цели контроля, типы средств контроля будут следующие:

(а) Ограничения и процедуры выдачи разрешений, включая одобрение советом директоров основных статей.

(б) Расчеты полученные по основным статьям.

(в) Все материальные активы, отраженные в регистре, который регулярно сверяется с номинальным журналом.

(г) Регулярно производится физическая сверка активов с регистрами.

(д) Процедуры выбытия материальных активов.

(е) Процедуры, подтверждающие, что нормы износа были соответствующим образом и верно рассчитаны.

(ж) Процедуры подтверждающие, что постоянное падение стоимости выявлено и надлежащим образом учтено.

Процедуры проверки - основные положения

Помните о том, что эти контрольные процедуры разработаны для подтверждения следующих утверждений в финансовой отчетности.
(а) Наличие

(б) Права и обязанности

(в) Явление

(г) Полнота

(д) Оценка

(е) Измерение

(ж) Представление и раскрытие

8.2.6. Безусловное право собственности и владение землей и зданиями на основе аренды.

(а) Проверьте, документы на право собственности, земельные регистрационные документы, документы на передачу права собственности от юристов, договора на аренду. Обратите особое внимание на «обязательства», а именно залоги или другие виды обеспечения активов (*право собственности, права и обязанности и раскрытие*)

(б)Проверьте журнал протоколов директора, чтобы удостовериться в том, что все документы на право собственности, документы о передаче прав, договора на аренду должным образом санкционированы (*явление*)

(в)Проверьте образец проводок в регистре учета материальных активов и проследите их движение до первичной документации, чтобы убедиться в том, что в стоимость указана верно.

(г) Ознакомьтесь с политикой компании по определению износа, и убедитесь в ее верности в свете срока полезной службы здания, а так же, убедитесь в том, что на землю износ не начислен.

(*оценка и измерение*)

(д) Проверьте образец расчета норм износа и убедитесь в их точности и соответствии политике компании (*измерение*).

(е) Проверьте активы и оцените необходимость в частичном списании с целью отражения постоянного снижения стоимости. Обсудите с директорами (*оценка).*

(ж) Если активы переданы третьим лицам, проверьте договора на аренду, и выполните аналитические процедуры в отношении дохода от аренды (*права и обязанности*).

(з) Если оценка произведена в год аудита, необходимо проверить квалификацию оценщика и основания оценки (*раскрытие).*

(и) Физически проверьте образцы активов (*наличие*).

(к) Убедитесь в том, что регистр материальных активов сверяется с номинальным бухгалтерским журналом.

Сооружения, станки, приспособления и принадлежности

(а) Проверьте образцы счетов-фактур, контрактов, финансовой аренды или другие доказательства подтверждающие право собственности на активы, включая регистрационные документы на автомобили (*право собственности*).

(б) Ознакомьтесь с политикой компании в отношении определения норм износа и в ее верности в свете срока полезной службы активов.

(в) Проверьте образец расчета норм износа, и убедитесь в их точности и соответствии политике компании (*измерение*).

(г) Проверьте активы и определите необходимость частичного списания с целью отражения постоянного снижения стоимости. Обсудите с директорами (*оценка*).

(д) Убедитесь в том, правильно ли капитализирован НДС, в тех случаях где он не возмещается (*оценка).*

(е)Убедитесь в том, что активы представлены в отчете согласно IAS 16, и что отдельно раскрыта чистая балансовая стоимость активов, находящихся в финансовой аренде.

(ж) Физически проверьте образцы активов (*наличие)*

8.2.7. Активы в процессе строительства.

Такие активы создаются компанией для ее собственного пользования, и могут включать сооружения, механизмы, так же как и здания. Проводятся вышеуказанные тесты, за исключением проверки документации на право собственности. Вместо этого аудитор может выполнить другие тесты с целью проверки учетной документации клиента:

(а) Убедитесь в соответствии системы компании по соотнесению затрат к активу. Здесь могут быть необходимы тесты контроля. Подобные затраты включают сырье, товары снятые с реализации, расходы на рабочую силу и затраты на выплату процентов в период строительства.

(б) Убедитесь в том, что включенные издержки относятся к проекту, взяв образец включенных затрат и отследив их до расчета себестоимости и первичной документации.

Всегда существует опасность, что расходы, которые должны быть признаны расходом через счет прибыли и убытков, на самом деле, капитализируются в балансе, т.е. превращая убытки в актив

8.3. Нематериальные активы

Общие положения.

Нематериальные активы включают следующее:

(а) Стоимость опытно-конструкторских работ (см. ниже)

(б) Концессии, патенты, лицензии, торговые марки и другие похожие права.

(с) Гудвилл(если приобретен за ценное вознаграждение)

IAS 38 в общем освещает учет нематериальных активов, за исключением тех аспектов, которые освещаются другими стандартами. Нематериальные активы должны быть признаны, в тех случаях, когда существует вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды от их использования, и где можно правильно измерить затраты.

Расходы по нематериальным статьям первоначально признанные как расход, в последующем не должны признаваться как активы.

8.3.1. Затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР)

Расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы определяются следующим образом:

(а) Научно-исследовательские работы - первоначальное и запланированное исследование, предпринимаемое для приобретения новых научных и технических знаний.

(б) Опытно-конструкторские работы - применение результатов исследования и полученных знаний с целью планирования или разработки производства новых и значительно усовершенствованных материалов, продуктов, устройств и т.д., предшествующих коммерческому производству или использованию.

Расходы на научно-исследовательские работы должны признаваться расходом в тот период, в который они возникли.

Расходы на опытно-конструкторские работы должны списываться, если они не соответствуют критериям с (а) по (е) указанным ниже, когда они признаются как актив.

(а) Это четко определенный проект и расходы по нему могут быть идентифицированы отдельно и определены с существенной степенью надежности. Должна существовать система калькуляции затрат, куда относятся все соответствующие затраты. Что включает оплату труда занятых в производстве работников и материалы, плюс накладные расходы, возникшие в связи с развитием проекта.

(б) Результаты проекта были оценены на предмет их технической осуществимости. Для аудитора достаточно сложно произвести эту оценку, но он может положиться на мнение технических консультантов.

(в) Наличие рынка для продукта, или, в случае внутреннего использования, доказана их полезность для предприятия, т.е. результаты проекта оценены с точки зрения их коммерческой жизнеспособности. Это может подтверждаться формальными исследованиями рынка, предварительными заказами клиентов и т.д.

(г) Предприятие намеревается произвести и реализовать, или использовать продукт.

(д) Предполагается, что дальнейшие затраты на опытно-конструкторские работы, вместе с соответствующими затратами на производство, реализацию и административные расходы превысят будущий доход.

Другими словами клиент должен разработать процедуры прогнозирования и финансового планирования, на которых он будет планировать решения относительно продолжения опытно-конструкторских работ.

(е) Для завершения проекта существуют определенные ресурсы и их наличие может быть продемонстрировано. Аудитор должен убедиться в адекватности имеющегося в наличии оборотного капитала или убедиться в том, что возможно поступление финансовых средств от акционеров, банкиров или других источников капитала.

Амортизация - это затраты, которые списываются, чтобы отразить модель, согласно которой признаются соответствующие экономические прибыли.

После начала производства, затраты на опытно-конструкторские работы должны списываться в течение периода производства, которое извлекает пользу из расходов на опытно-конструкторские работы.

Снижение стоимости - В конце каждого учетного периода, отсроченные затраты на опытно-конструкторские работы должны пересматриваться, и в тех случаях, когда обстоятельства,

оправдывавшие отсрочку не существуют, эти расходы должны незамедлительно списываться. В некоторых случаях эти расходы могут быть восстановлены.

Сумма затрат на опытно-конструкторские работы частично или полностью списанная со счета, должна быть восстановлена, если обстоятельства или события, которые привели к списанию больше не существуют, и имеются убедительные доказательства того, что в будущем будут существовать новые обстоятельства и события. Восстановленная сумма должна быть уменьшена на сумму, которая была бы признана как амортизация, если бы не произошло частичное или полное списание. Восстановленная сумма должна признаваться как уменьшение сумм, признанных как расход за отчетный период.

Основные аудиторские процедуры для подтверждения, это проверка соответствия всех вышеупомянутых условий.

Торговые марки и патенты

Торговые марки и патенты могут капитализироваться и затем списываться в течении их срока полезной службы. Если торговая марка или патент прекращают приносить экономические выгоды, то чистая балансовая стоимость должна немедленно списываться. В компании должна иметься регистрационная книга всех существенных статей, которые необходимо сверить с договорами, учетной документацией, и подтверждениями третьих сторон, таких как патентный поверенный, в отношении наличия и права собственности компании на данные активы. Аудитор должен проверить оценку активов. Что подразумевает проверку будущей прибыли, вытекающей из использования торговой марки и патента,

чтобы определить, оправдывает ли она стоимость актива. При оценке будущей прибыли необходимо принимать во внимание, что ее может не быть, например, вследствие истечения срока действия или изменений в бизнесе клиента.

8.4. Финансовые инструменты

Инвестиции осуществляются с целью воспроизводства благосостояния (например дивиденды и проценты по акциям и долговым обязательствам) и роста капитала. Текущие инвестиции легко осуществимы и их срок не превышает 1 года. Все остальные инвестиции относятся к долгосрочным инвестициям.

Для оценки и отражения инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные компании необходимы специальные процедуры подготовки дополнительной финансовой отчетности - отчеты по группе предприятий, еще известные как консолидированные отчеты.

В основном, все инвестиции должны быть раскрыты по следующим статьям:

(а) учетная политика в отношении Классификации финансовых инструментов;

(б) существенные суммы включенные в доход от:

(i) процентов, роялти, дивидендов и арендной платы по долгосрочным и текущим инвестициям
(ii) доходов и убытков от реализации инвестиций; и
(iii) изменений стоимости таких инвестиций

(в) изменения в прибыли и в прочем совокупном доходе от переоценки за отчетный период и характер этих изменений.

Внутренний контроль

Там где торговый концерн имеет немного инвестиций, скорее всего не будет постоянной внутренней системы контроля специально для таких инвестиций.

Для большего портфеля инвестиций должна существовать система внутреннего контроля, состоящая из:

(а) Процедур выдачи разрешений на приобретение и реализацию.

(в) Регистров сверенных с контрольными счетами.

(в) Контроля за получением дивидендов/процентов.

(г) Надлежащее разделение ответственности и контроля.

Процедуры проверки.

Процедуры проверки производятся согласно основному подходу, приемлемому в отношении основных материальных активов. Тем не менее, необходимо отметить следующие специфические моменты:

(а) Наличие и право собственности

Установление права собственности и получения прибыли от инвестиций не является окончательно возможным. Тем не менее, можно получить следующие доказательства:

(i) Акционерные сертификаты, переписка с получателями по доверенности и т.д.
(ii) Оплата за ценные бумаги, брокерские уведомления и договорные записки
(iii) дивиденды/проценты по ценным бумагам, свидетельство на получение дивидендов
(iv) Процедуры внутреннего контроля

(б) Оценка

Оценку ценных бумаг, котирующихся на фондовой бирже достаточно просто подтвердить соответствующими финансовыми публикациями. Оценка ценных бумаг, не котирующихся на фондовой бирже, расчеты должны быть проверены. Аудитор также должен определить наличие соответствующих резервов на покрытие убытков от снижения стоимости, что может означать проверку копий счетов компаний, на которых отражаются инвестиции.

(с) Доход

Доход от инвестиции может быть подтвержден объявленными процентными ставками ценных бумаг с фиксированной процентной ставкой, и информацией по акциям предоставляемой специальными службами. Доход от акций, не котирующийся на фондовой бирже, должен подтверждаться на основании копий счетов.

Во многих компаниях инвестиции составляют значительную часть всех активов, для других они являются временными активами, или отражают случайные аспекты деятельности компании. Для аудитора, инвестиции это активы с повышенным неотъемлемым аудиторским риском.

(а) Пять аудиторских целей при проверке инвестиций:

(i) убедитесь в том, что акции правильно оценены в конце года - особенно проверьте на предмет падения стоимости;
(ii) проверить, что акции действительно существуют на основании проспекта эмиссии;
(iii) найти документальное подтверждение полученным дивидендам по счету доходов и убытков на предмет полноты;
(iv) убедиться в том, что компания действительно владеет этими акциями на основании выписки независимого регистратора.
(v) проверить финансовую отчетность на правильность раскрытия и представления;

Инвестиции имеют высокую степень неотъемлемого риска вследствие следующих факторов:

(i) Оценка

Инвестиции в финансовой отчетности могут оцениваться по оценочной себестоимости или по рыночной стоимости. Любое падение стоимости должно рассматриваться в конце года. Трудно бывает определить, является ли падение стоимости в конце года временным или постоянным явлением, по той причине, что цена акций в будущем не известна.

(ii) Прибыль

Трудно бывает проверить полноту отражения прибыли. Дивиденды не выплачиваются в определенные дни каждый год, суммы могут быть совершенно разные. Необходимо проверить получила ли компания все дивиденды, причитающиеся ей, проверив учет дивидендов от компаний, в которые инвестировал средства клиент и сверив их с банковскими счетами клиента.

(б) Процедуры аудита, подтверждающие наличие инвестиций и право собственности на них:

Проверка наличия выписок независимого регистратора, которые являются доказательством и наличия акций и права собственности на них,

Ознакомление с контрактными уведомлениями за весь год поможет выявить проданные акции. Эти продажи должны согласовываться с журналом учета продаж, чтобы убедиться в том, что они верно учтены.

(в) Аудиторская работа по проверке правильности учета прибыли от инвестиций заключается в следующем:

(i) Согласуйте независимую краткую информацию о дивидендах с фактически полученными дивидендами, учтенными в кассовой книге.
(ii) Проверьте правильность расчета дивидендов путем умножения количества акций на сумму дивидендов., и убедитесь что полученная цифра совпадает с данными о полученной наличности.
(iii) По ценным бумагам с фиксированной процентной ставкой проверьте соответствие расчета причитающихся процентов на основании номинальной стоимости и процентной ставки фактической полученной суммы, отраженной в кассовой книге.

(iv) Проведите аналитический обзор полученных дивидендов за этот год в сравнении с предыдущими годами, чтобы убедиться в полноте дивидендов (принимая во внимание все реализации и приобретения за это время.)

8.4.1. Дебиторская задолженность.

Внутренний контроль дебиторской задолженности

Целью внутреннего контроля дебиторской задолженности является обеспечение того, что:

а) выставлены счета по всем отгруженным товарам,

б) в накладных указаны правильная цена и скидка,

в) товары отгружаются в кредит только одобренным покупателям,

г)накладные регистрируются и связываются с последующими денежными поступлениями,

д) дебиторская задолженность контролируется и ведется работа по безнадежным долгам,

е) кредитовые авизы утверждаются.

В дополнение, внутренний контроль дебиторской задолженности должен не допускать фальсификации со счетами дебиторской задолженности.

Аудит дебиторской задолженности.

Аудитор должен получить список сальдо по счетам дебиторской задолженности журнала регистрации продаж и сопоставить общую сумму с контрольным счетом.

(а) Сальдо на конец года

(i) Обсуждение с руководством и анализ сроков задолженности и возможности появления будущих безнадежных долгов.

(ii) Проверка разрешений и соответствия списанных долгов.

(iii) Проверка счетов-контра по бухгалтерской книге регистрации закупок.

iv) Проверка сальдо по накладным, относящимся к недавним операциям и изучение спорных или устаревших остатков.

v) Прямое подтверждение сальдо по счетам дебиторов.

vi) Обзор отдельных счетов основных покупателей.

vii) Обзор и тестирование процедур разъединения по реализации на конец года.

(б) Аналитические процедуры

i) Сравнение соотношения количества дней дебиторской задолженности с бюджетом или предшествующими годами.

ii) Сравнение соотношения задолженности в различные периоды года с предшествующими годами.

Рост или увеличение количества старых долгов может указать на плохое финансовое или ухудшающееся экономическое положение или кредитный контроль.

(c) Безнадежные долги

Аудиторские процедуры по установлению соответствующих резервов по безнадежным долгам включают:

i) Опыт компании с предыдущими безнадежными долгами.
ii) Доказательство, исходящее из подтверждения дебиторской задолженности.
iii) Анализ дебиторской задолженности по срокам.
iv) После балансовые события

Специальные резервы устанавливаются по тем долгам, которые известны как безнадежные или сомнительные. Общие резервы, которые составляют процент от общей суммы дебиторской задолженности основываются на прошлом опыте.

(e) Покупательский возврат и кредитовая авиза.

Должен быть установлен строгий внутренний контроль за покупательским возвратам и выданными кредитовыми авизами, чтобы предотвратить мошенническое аннулирование задолженности компании или "сокрытие" безнадежных долгов.

Основной проблемой, вероятно, будет выпуск большого объема кредитовых авиз после окончания годов в целях аннулирования фальшивых продаж, произведенных перед окончанием года. Обе системы и после балансовые события должны быть тщательно изучены.

(f) Продаваемый или возвращаемый товар.

Продаваемый или возвращаемый товар не должен включаться в реализацию или дебиторскую задолженность.

(g) Предоплата

Предоплата обычно производится при плате за аренду, газ, электроэнергию, телефон и другие расходы, которые оплачиваются в текущем периоде, но имеют отношение к следующему. Предоплата часто составляет несущественную сумму и часто применяются только аналитические процедуры. Аудиторов, в основном, беспокоит завышение активов. Доказательство должно включать:

(i) Рассмотрение системы учета предоплаты клиента.

(ii) Получение графика предоплаты, проверку правильности сумм с сравнение графика с предоплатой предыдущего года, проведение прочих аналитических процедур.

(iii) Проверка нескольких предоплат на предмет правильности расчета.

(h) Раскрытие

Существует три категории дебиторской задолженности:

(i) Торговая дебиторская задолженность.

(ii) Прочая дебиторская задолженность
(iii) Предоплата и начисленный доход.

Текущая и долгосрочная дебиторская задолженность должны быть раскрыты отдельно.

Подтверждение счетов дебиторской задолженности.

Одним из наиболее эффективных методов, подтверждающих сальдо дебиторской задолженности является непосредственный контакт аудитора с покупателями клиента, в целях получения непосредственного подтверждения сумм к оплате.

Если дебиторская задолженность существенна для финансовых отчетов, если есть основание ожидать ответа от дебиторов, аудитор должен просто запланировать изучение процедур подготовки актов сверок и получение прямого подтверждения дебиторской задолженности или отдельных проводок по сальдо счета.

Если ожидается, что дебиторы не ответят, то необходимо провести альтернативные процедуры, такие как обзор поступления денежных средств после даты, или анализ счетов-фактур и подписанных отгрузочных документов.

Процедура рассылки писем и/или актов сверок соответствует нескольким целям:

(a) Надежное доказательство завышения дебиторской задолженности - покупатели обычно жалуются, если предполагаемая сумма их задолженности слишком велика.

(b) Более слабое доказательство занижения дебиторской задолженности - покупатели менее склонны жаловаться, если задолженность мала.

(c) Косвенное доказательство данных по реализации.

(d) Доказательство осуществления внутреннего контроля.

(e) Доказательство эффективности процедур разъединения, если они проводятся в конце года.

Также аудитор получает доказательства о нарушениях, таких как сокрытие сумм и «вуалирование баланса».

В идеале рассылка должна проводиться в конце года, поскольку это обеспечивает прямое доказательство цифр балансового отчета.

Контроль рассылки запросов.

(а) Выбор

Покупатели, которым будут рассылаться запросы, должны отбираться аудитором из списка журнала регистрации, согласованного с контрольными счетами книги номинальных счетов. В первую очередь аудитора интересует завышение дебиторской задолженности.

Особое внимание нужно обратить на:

(i) старые неоплаченные счета

(ii) счета, списанные во время обзора

(iii) счета с кредитовым сальдо

(б) Ответ.

Аудитор обычно посылает письмо-напоминание тем дебиторам, которые не прислали ответ в течение допустимого срока. Если ответ о подтверждении не получен, должны быть применены альтернативные процедуры, или статья должна рассматриваться как ошибочная.

Проблемы

Некоторые покупатели будут не согласны. По всем подобным разногласиям нужно принимать меры пока не будет удовлетворен аудитор, результаты работы должны записаны в рабочие документы.

Некоторые покупатели не ответят, даже после напоминаний.

В некоторых случаях, клиенты не ведут журналов закупок, а используют так называемую систему «открытых счетов-фактур.

Оценка рассылки запросов.

После завершения рассылка составит главную часть доказательства в отношении данных по дебиторам.

Аудитору должен оценить результаты следующим образом:

(a) процент ответов;

(в) количество несогласий;

(c) результаты принятия мер по несогласиям;

(d) существенность вовлеченных сумм.

Деятельность

При проведении аудита, аудитор оценивает и тестирует систему внутреннего контроля для того, чтобы удостовериться, что она может полностью и точно проводить обработку операций, определять количество и стоимость.

Проверки на существенность при аудите дебиторской задолженности.

(a) Получите список сальдо по журналу регистрации продаж и сравните общее сальдо с контрольным счетом журнала регистрации продаж и книги номинальных счетов.

(b)Проверьте суммы по списку сальдо.

(c)Сравните несколько сальдо с отдельными счетами журнала регистрации продаж.

(d) Проведите подтверждение дебиторской задолженности для того, чтобы получить прямое подтверждение сальдо.

(e) Проведите обзор сальдо на старой / спорной задолженности, чтобы убедиться, что для них были сформированы адекватные резервы.

(f) Проверьте, что контрсчета в журнале регистрации закупок были одобрены.

(g) Проверьте правильность разъединения товаров в реализации и остатков на складе на конец года.

8.4.2. Ликвидные активы

Кассовая наличность и остаток на банковском счете являются ликвидными активами, они включают:

(a) Денежные знаки и монеты

(в) Текущие счета в банке

(c) Депозитные счета в банке

Из-за своей ликвидности, эти активы являются наиболее чувствительными из всех активов компании. С другой стороны, они относятся к наиболее легко проверяемым активам, т.к. они могут быть напрямую подтверждены третьей стороной или физическим подсчетом.

Внутренний контроль денежных средств.

Обычно ожидается, что внутренний контроль ликвидных активов ведется очень тщательно. Любые лазейки дают возможность мошенничеству и руководство должно быть проинформировано о них. Целью внутреннего контроля денежных средств должно быть обеспечение того, что:

(a) все суммы поступают и в дальнейшем учитываются.

(в) платежи, которые не должны быть проведены, не проводятся.

(c) своевременно и точно регистрируются все поступления и платежи.

Проверка.

Существуют две стадии проверки:

(a) Подтверждение банка и т.д. сальдо

(b) Проверка банковских сверок.

Эта стадия очень важна. Сверка должна установить, что:

(i) Разница между банковскими записями и записями клиента могут быть конкретно идентифицированы.

(ii)Разница состоит в разнице сроков.

(iii) Урегулированы все старые расхождения.

(iv)Все основные расхождения урегулированы в течение после балансового периода.

Процедура

(a) Аудитор должен решить, что более уместно: составить список сальдо и прочей информации и запросить подтверждение, или запросить данные о сальдо и прочую информацию.
(b) Аудитор несет ответственность за содержанием и отправкой запроса, однако, клиент должен выдать разрешение на раскрытие соответствующей информации.
(c) Запрос должен быть ясным, четким и соответствовать местным нормам и практике.

(d) Можно запрашивать следующие категории информации:

- балансы к уплате банку или к получению от банка, письмо должно содержать номер счета, название и вид валюты и должно содержать запрос информации о нулевых счетах и счетах, закрытых в течении периода.
- залог, предоставленный или полученный, срок погашения и процентные условия. условные обязательства, такие как векселя, акцепты, гарантии и индоссаменты.
- соглашение об обратной покупке или перепродаже активов и опционы.
- активы, находящиеся на безопасном хранении и обязательства по ним.

8.4.3. Кредиторская задолженность

Классификация

Обязательства могут быть классифицированы как:

Текущие обязательства (в течение одного года)

Торговая кредиторская задолженность и начисления

Краткосрочные займы (кредиты по текущему счету)

Резервы

Долгосрочные обязательства (более одного года)

Долгосрочные займы (облигации и банковские займы)

Резервы подлежащие выкупу привилегированные акции

Текущие обязательства

Из всех типов кредиторов, перечисленных выше, статьей в разделе текущих обязательств, требующей самой объемной работы, является торговая кредиторская задолженность, которую можно вероятно проверить применяя выборочный аудит.

Внутренний контроль за торговой кредиторской задолженностью

Внутренний контроль за торговой кредиторской задолженностью разработан, чтобы гарантировать, что:

а) при осуществлении заказа на приобретенные товары/услуги было выдано соответствующее разрешение в соответствии с установленными процедурами,

б) приобретенные товары/услуги заказываются только для осуществления нормальной деятельности компании и только у подходящих для этих целей поставщиков,

в) эффективно проверяется качество, количество и состояние приобретенных товаров/ услуг,

г) счета-фактуры и сопутствующая документация должны проверяться должным образом и должна быть подтверждена их действительность до переноса в торговую кредиторскую задолженность,

д) все действительные операции, относящиеся к торговой кредиторской задолженности (накладные поставщиков, кредитовые авизо, корректировки) должны точно учитываться в бухгалтерской документации.

Торговая кредиторская задолженность - процедуры проверки на существенность

а) Получите график торговой кредиторской задолженности с соответствующим анализом сроков и сверьте с контрольным счетом и журналом учета кредиторов.

б) Дебетовые и кредитовые остатки должны учитываться, дебетовые остатки должны быть включены в дебиторскую задолженность (так называемое "обобщение").

в) Обзор отдельных счетов с наибольшим объемом операций в течение периода (не обязательно с самыми крупными остатками на конец года).

г) Обзор процедур "сечения" в конце года для закупок.

д) Обзор внутреннего контроля за системой закупок, гарантирующего, что все

полученные товары признаны надлежащим образом как обязательства компании.

е) Вопросы, изложенные ниже, должны учитываться при проверке отдельных остатков:

i) Состоит ли баланс из особых просроченных за определенный срок статей?

ii) Была ли санкционирована оплата по всем статьям?

iii) Соответствует ли сумма или можно ее сверить с отчетами кредиторов?

iv) Рассмотрите вопрос о необходимости подтверждения счетов к оплате.

v) Сделайте обзор платежей кредиторам сразу же после окончания года.

ж) Выполните аналитические процедуры в отношении кредитов, сравнивая анализ по срокам с предыдущими периодами и днями задолженности

Начисленные проценты

Начисления часто имеют не материальный характер, и следует полагаться на аналитические процедуры. Тем не менее, что касается корректировок в конце года, то редко существует контроль за начислениями и возникает вероятность допущения ошибок, таких, как занижение.

Доказательства будут включать:

i) рассмотрение системы капитальных начислений клиента (если таковая

существует):

ii) получение графика начислений, убедиться, что он составлен верно и сравнить его с начислениями за прошлый год, выполнить прочие аналитические процедуры,

iii) проверку образца начислений на предмет правильности расчета на основании счетов-фактур, полученных в следующем периоде,

Краткосрочные займы

Превышения банковского кредита, заносятся в обязательства, даже если другие остатки на банковских счетах указаны в активах. Единственное исключение делается для случаев, когда имеется законное право встречного требования.

Долгосрочные обязательства

Основными долгосрочными обязательствами обычно являются облигации займа и банковские займы. К ним могут быть отнесены и другие суммы, такие как кредиторы по долгосрочным контрактам на строительство. Следует знать, что если весь заем или его часть должны быть выплачены в течение одного года, начиная с даты составления баланса, заем (или его часть, которая подлежит выплате) должен быть раскрыт как текущее обязательство.

Долгосрочные займы, облигации и банковские займы

Можно определить следующим образом: письменное признание компанией предоставленного ей займа, содержащее условия выплаты процентов и возмещения основной суммы займа.

Между облигациями займа и банковским займом нет принципиальной разницы, за исключением того, что облигации займа могут предоставляться не финансовыми организациями.

А) Облигации

Процедура выпуска облигаций похожа на процедуру выпуска акций, и при их аудиторской проверке проводиться подобная работа. При проверке эмиссии аудитор должен ознакомиться с уставом компании и другими соглашениями по займу (договорами) для подтверждения прав займа компании. Аудитор должен проверить все регистрационные документы.

При выпуске новых облигаций в текущем году, необходимо произвести подробное раскрытие отдельно в пояснительных записках к финансовой отчетности или отчете руководства.

Облигации могут быть погашены (выплачены) согласно условиям выпуска, на определенную дату или по выбору компании. Аудитор должен проверить положения контракта, касающиеся погашения, и убедиться, что компания действует в соответствии с ними. Он должен проверить выплату наличности держателям облигаций и проверить всю аннулированную документацию, а также собственные записи компании или регистрационные документы.

8.4.4. Резервы

В некоторых странах возникают трудности при определении резерва в соответствии с местным законодательством из-за неопределенности в отношении точной суммы выплат.

Существуют также различия культур при определении резервов, так как в некоторых странах разрешены общие резервы без спецификации, а в других поощряют быть внимательными при

подсчете прибыли, создавать резервы, превышающие те, на которые распространяются эти правила. Имейте в виду, что только потому, что резерв соответствует налоговым целям, он не обязательно дает правдивое и беспристрастное отражение финансового положения.

На практике резерв будут включать следующее:

а) резерв на покрытие расходов на судебные иски,

б) резерв на покрытие затрат по очистке окружающей среды,

в) резерв на ремонт, техническое обслуживание и затраты на восстановление объекта,

г) резерв на покрытие расходов по гарантийному обслуживанию.

Резервы на покрытие затрат по реструктуризации создаются только при наличии подробного плана, от которого предприятие в действительности не может отказаться.

Непредвиденные обстоятельства

Условие или ситуацию, которые существуют на дату балансового отчета, когда конечный результат (прибыль или убыток) будет подтвержден только если произойдет или не произойдет одно или несколько неопределенных событий в будущем. *Вероятные* убытки должны быть начислены, *возможные* убытки должны быть раскрыты, *вероятная* прибыль должна быть раскрыта при условии, что они могут быть подсчитаны с достаточной степенью определенности и что они не исключены.

Поэтому очень важно рассмотреть вопрос о том, нужно ли раскрыть его в пояснительной записке к счетам. Аудиторы и директора часто не могут прийти к соглашению по таким вопросам.

Примеры.

а) учтенные векселя,

б) гарантии, выданные третьим сторонам, например, гарантия по задолженности дочерней компании,

в) будущие контракты,

г) ущерб и расходы от незавершенных операций,

д) требования по гарантиям, поручительствам (выраженные или подразумеваемые), вытекающие из предыдущих операций.

Непредвиденные убытки часто возмещаются встречными требованиями или требованиями к третьим сторонам. Сумма, признанная как расход может быть определена после учета вероятного возмещения.

IAS 37 требует раскрытия:

а) характера условного обстоятельства,

б) неопределенных факторов, влияющих на результат,

в) оценку финансового эффекта (или заявления о том. что такую оценку произвести невозможно).

Источники аудиторского доказательства

а) Судебные процессы и требования

От аудиторов требуется:
i) проведения соответствующих опросов руководства, включая получение представлений,
ii) изучение протоколов заседаний руководства или совета на предмет выявления возможных претензий,
iii) изучение переписки с юристами, включая представления счет,
iv) изучение счетов по юридическим расходам,
v) получение списка вопросов, переданных на рассмотрение адвокатам с оценкой компании возможных обязательств,
vi) обзор системы клиента по учету требований, включая процедуру извещения руководства компании о них.

Если судебные процессы и требования были определены, или аудитор считает, что они могут существовать, он должен постараться напрямую связаться с адвокатами компании.

Руководство компании должно подготовить письмо, которое должен отправить аудитор. В письме должны быть указаны судебное дело и оценка руководством результата, а также просьба к юристу подтвердить обоснованность утверждения и представить дополнительную информацию для аудитора, если список не полный. Если есть вероятность, что юрист может откликнуться на более общий запрос, это лучше - обычно адвокаты не охотно идут на это, если только им не о чем отчитываться.

Если клиент не дал разрешения на встречу с юристами, то после этого аудитор обычно составляет условное заключение.

б) Прочие резервы и непредвиденные события

i) Получите график резервов клиента и непредвиденных событий, постарайтесь

найти подтверждающую документацию в форме юридических заключений,

переписки с клиентами, отчетов по окружающей среде и технических отчетов.

ii) Оцените основу резервов на предмет обоснованности и соответствия со стандартами

iii) Убедитесь в правильности расчетов.

iv) Проведите физический осмотр объектов, для которых были созданы резервы по очистке или восстановлению.

v) Рассмотрите вопрос о необходимости технической помощи специалиста.

vi) Оцените необходимость подобных резервов в дальнейшем.

Аудит учетных оценок

Оценки включают оценки резервов по износу, отсроченным платежам, списаниям до чистой стоимости реализации, убыткам по долгосрочным контрактам, судебным искам против компании, прочим условным обязательствам и прочим сферам, в которых большое значение имеет элемент суждения.

Такие статьи изначально содержат больше риска, чем статьи, не требующие суждения, и риск контроля обычно выше, так как эти операции являются нестандартными. За составление оценки несет ответственность руководство компании.

Аудит учетных оценок, включает три стадии.

А) Анализ и тестирование процесса, применяемого руководством для составления оценки.

Это включает оценку данных и рассмотрение предположений, на которых основывается оценка. Оценки руководства по гарантийным затратам, например, должны быть основаны на опыте прошлых периодов, в отношении количества требований и соответствовать знанию бизнеса аудитором. Это также включает проверку механических расчетов, сравнение с оценками прошлых периодов и рассмотрение процедур одобрения их руководством.

Б) Использование независимой оценки, полученной аудитором для сравнения ее с оценкой, руководства.

В) Анализ последующих событий, подтверждающих оценку.

Если условные обязательства "проясняются" последующими событиями, то нет необходимости проводить обзор процессов руководства или использовать независимые оценки.

Аудитор обычно проверяет расчеты оценки, оценивает сделанные предположения (например, на 90% суд примет решение в нашу пользу), сравнивает оценки с оценками предыдущих периодов и удостоверяется в том, что оценка составлена в соответствии со знанием бизнеса аудитором и другим

Привилегированные акции

Согласно IAS 32 «*Финансовые инструменты: представление информации*», любой финансовый инструмент, содержащий обязательство по контракту о предоставлении денежных средств или другого финансового актива держателю, должен классифицироваться как обязательство, независимо от юридической формы инструмента. В результате, привилегированные акции, которые до недавнего времени классифицировались как собственный капитал, теперь должны классифицироваться как обязательство. Обязательство о переводе денежных средств или другого финансового инструмента принимает форму обязательства по выплате дивидендов, обязательной компенсации эмитентом или погашению по усмотрению держателя.

8.5. Аудит собственного капитала

Классы акций

Существует много четких типов акций компаний с ограниченной ответственностью, но капитал чаще всего делится на привилегированные и обычные акции. Права соответствующих акционеров определяются законодательством, контрактом и конституцией компании. По привилегированным акциям, как правило, выплачиваются фиксированные дивиденды из дохода. Дополнительная прибыль после таких выплат принадлежит обычным акционерам.

Привилегированные акции также могут представлять привилегированное право в отношении капитала, т.е. они дают право на возврат капитала до возврата по обычным акциям при ликвидации, и также по ним возможно страховое вознаграждение при ликвидации.

Характер и цель акционерного капитала и резервов

Акционерный капитал представляет собой часть капитала, инвестированного в компанию ее акционерами.

Резервы представляют собой баланс чистых активов, начисляемых акционерам, и могут включать в себя часть прошлых выпусков акционерного капитала (известна как надбавка к номинальной стоимости акции), нераспределенной прибыли от торговли и прибыли от переоценки основных средств.

Общая сумма акционерного капитала и резервов представляет собой балансовую стоимость чистых активов компании.

Установленные законом требования

Только две статьи обязательны для отражения в балансовом отчете: выпущенный акционерный капитал и неоплаченный .выпущенный акционерный капитал на дату балансового отчета.

Выпущенный акционерный капитал представляет собой сумму номинальной стоимости, которую акционеры согласны заплатить, плюс надбавка по выпуску, которая должна быть отнесена на счет надбавки к номинальной стоимости акции.

Если какая то часть акционерного капитала не была оплачена, то проводка будет следующей: дебет - привлеченный неоплаченный акционерный капитал, кредит - привлеченный акционерный капитал.

В пояснительных записках к счетам разрешенный к выпуску (и выпущенный) акционерный капитал должен раскрываться по классам акций. Разрешенный к выпуску акционерный капитал - общая сумма акций, которые разрешено выпускать компании.

В дополнение обычно должна быть представлена вся информация об изменениях в акционерном капитале в течение года.

Аудит акционерного капитала

Так как изменение в акционерном капитале могут не представлять собой существенную операцию, которая зависит от юридических требований, то все изменения должны быть проверены. Метод выборки здесь не подходит, за исключением выпуска акций за денежные средства с привлечением большого количества акционеров. Приемлемые процедуры:

а) проверка соответствия ограничения по разрешенному к выпуску акционерного капитала законодательным нормам и учредительным документам компании,

б) проверка изменений выпущенного капитала в течение года и соответствие их с протоколами заседаний совета,

в) отслеживание всех операций с денежными средствами с журналом денежных средств и банковской выпиской,

г) удостоверьтесь, что проведена вся необходимая регистрация и регистр участников обновлен,

д) убедитесь, что сделано правильное раскрытие в соответствии с IAS 32 по задолженности или собственному капиталу,

ж) убедитесь в том, что все операции законны и что надбавки к номинальной стоимости были учтены верно.

Резервы

Термин *резервы* может охватывать много значений. Важно понять, что на методы рассмотрения и представления резервов может оказывать влияние как законодательство, так и Устав компании.

Возможные категории резервов включают следующее:

а) счет надбавки к номинальной стоимости акции,

б) резерв по переоценке,

в) резервы, определенные законом,

г) резервы социальных фондов,

д) прочие резервы, предусматриваемые конституцией компании, например, резерв по замещению оборудования, резерв по погашению облигаций,

е) резерв по прибыли.

Надбавка к номинальной стоимости акций

Счет подготовлен к номинальной стоимости акций создается по выпуску акций, когда вырученная сумма превышает номинальную стоимость акции. Аудит в этой сфере рассматривается вместе с аудитом акционерного капитала, описанного выше.

Резерв по переоценке

Если компания использует метод переоцененной стоимости основных средств и нематериальных активов, любая прибыль или убыток, возникающие в следствие переоценки имущества, завода или оборудования, должна быть отнесена в резерв по переоценке. Этот резерв должен быть показан отдельно в балансового отчета.

Стоимость и накопленную амортизацию можно изменять пропорционально (с проведением перевода средств в резерв по переоценке) для достижения требуемой чистой балансовой стоимости переоценки. По этому методу вновь заносится существующая накопленная амортизация, и он применим, если для переоценки используются индексы.

Аудит резерва по переоценке включает в себя:

а) оценку причины переоценки, базу оценки, основу оценки и ее приемлемость обоснованность в свете знания сферы бизнеса аудитором и состояния на рынка собственности,

б) оценку квалификации, опыта и независимости лица, производящего оценку,

в) оценку обоснованности и соответствия знанию сферы деятельности аудитором отчета оценщика на предмет,

г) проверку адекватности раскрытии.

Обязательные резервы, и резервы социальных фондов

Во многих странах существует требование о создании обязательного резерва, за счет прибыли, пока он не достигнет суммы, составляющей около 10-25% от чистых активов. Во многих странах также требуется создание резервов для социальных фондов, иногда под названием жилищного фонда, фонда здравоохранения или фонда занятости.

Замещение и погашение резервов

Во время инфляции, учет первоначальной стоимости обычно завышает доход от компании. Через несколько лет, если компании приходилось распределять всю свою имеющеюся прибыль от Первоначальной стоимости как дивиденды, компания может обнаружить, что имеет недостаточно средств, чтобы финансировать замену товарно-материальных запасов и основных средств.

Некоторые компании, таким образом, откладывали дополнительные суммы от прибыли и относили их на резервы оборудования и товарно-материальных запасов. В рамках традиционного бухучета, это должно рассматриваться как распределение прибыли.

Облигации часто выпускаются для финансирования приобретения основных средств. Таким образом, в балансовом отчете, обязательства по облигациям представлены основными средствами. Когда облигации будут погашены, обязательства аккумулируются путем уплаты денежных средств. При таких обстоятельствах некоторые компании переводят сумму равную номинальной стоимости облигаций погашенных, из нераспределенной прибыла и на счет резерва по погашению облигаций.

Хотя эти резервы законно могут быть распределены, руководители показали, что они не должны распределяться. Аудитор должен проверить основания для переносов в резервы и их раскрытие в основных финансовых отчетах.

Аудиторские процедуры

Аудиторские процедуры для резервов выше в основном состоят из подтверждений того, что требования закона были соблюдены и было сделано правильное раскрытие. Вкратце, обзор процедур представляет из себя:

(а) Подготовьте список резервов, отражающий движение в течении года

(б) Проверьте существенные движения и соблюдение нормативных положений

(в) Проверьте, чтобы вся прибыль и убытки были включены в отчет о прибылях и убытке или прочие резервы.

Тема 9. ФОРМИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ

Разница между позаказным и попроцессным калькулированием

Позаказное калькулирование	**Попроцессное калькулирование**
В течение каждого периода проводится работа над множеством различных заказов и все заказы имеют различные производственные требования	Одна и та же продукция производится либо постоянно, либо в течение продолжительного периода времени. Все единицы продукции идентичны.
Себестоимость накапливается по каждому отдельному заказу	Затраты накапливаются по процессам (переделам, шагам, стадиям).
Карточка заказа является главным документом для контроля затрат по заказу	Отчет о производстве по процессу - главный документ для анализа затрат
Затраты на единицу продукции подсчитываются по каждому *заказу* в листе учета себестоимости заказа, (карточке заказа или контрольном счете заказа)	Затраты на единицу продукции подсчитываются *по процессам (переделам, шагам, стадиям)* в производственных отчетах подразделений.

9.1. Позаказная калькуляция

Калькуляция себестоимости спецзаказа - это общий термин, обозначающий калькуляцию себестоимости заказа, партии товара и контракта. Отличительные черты включают в себя то, что:

(а) в отличие от непрерывного потока, имеет место разделение рабочего процесса

(b) работа может быть идентифицирована согласно определенному потребительскому заказу или контракту.

Позаказный метод учета затрат и калькуляции себестоимости продукции это-

метод, применяемый в индивидуальном и серийном производствах, а также в экспериментальных, ремонтных, инструментальных и других вспомогательных производствах всех отраслей промышленности. Его сущность состоит в том, что объектом учета и калькуляции является отдельный производственный заказ, выдаваемый на заранее определенное количество продукции (изделий), а фактическая себестоимость изделий, изготовляемых по заказу, определяется после его выполнения.

Данный метод калькуляции себестоимости применяется в том случае, когда компания выпускает распоряжение на производство одной единицы калькулируемой продукции по заказу потребителя. Фирмы, выполняющие заказы, занимаются производством специальных разовых товаров, таких как, инструменты, станки, запасные части и т.д. Фирма может удовлетворять спрос на продукцию, стандарт качества которой должен быть выше стандарта качества продукции массового производства, либо количество необходимой продукции настолько маленькое, что не имеет смысла привлекать к производству другие фирмы и специально заниматься планированием и установками.

9.1.1.Калькуляционная карточка заказов

Центральным элементом системы позаказной калькуляции является калькуляционная карточка заказов. Отдельная карточка открывается по каждому заказу потребителя, где учитывается следующее:

(a) материалы, приобретенные специально для осуществления заказа (на основе приемных актов или счетов-фактур поставщиков)
(b) материалы, извлеченные из запасов (на основе заявок)
(c) заработная плата производственные рабочих (на основе карточки табельного учета времени, затраченного на выполнение заказа)
(d) прямые расходы (на основе счетов-фактур и т.д.).

По выполнении заказа, в калькуляционной карточке выводится общая сумма прямых затрат, после чего на основе одного из принятых методов могут быть подсчитаны и внесены накладные расходы. Если в конце учетного периода заказ не завершен, общий размер затрат на определенное число, записанный в калькуляционной карточке, дает цифру по незавершенному производству. Себестоимость заказа можно сравнить с предварительными подсчетами, что дает возможность проанализировать разницу между реальной и ориентировочной стоимостью. В случае, если продукт состоит из нескольких компонентов, желательно проверять, чтобы все компоненты затрат были учтены.

Восемь типичных для позаказного метода проводок

1. Поступление основных и вспомогательных материалов от поставщиков
2. Отпуск основных и вспомогательных материалов в производство
3. Начисление заработной платы
4. Выплата заработной платы за месяц
5. Запись прочих общепроизводственных расходов
6. Распределение общепроизводственных расходов по заказам
7. Окончание заказа или выпуск готовой продукции
8. Реализация и списание себестоимости реализованной продукции

Последствия неточной нормативной ставки накладных расходов

Приведенный выше пример показывает, что цена реализации может отражать предварительные подсчеты и наиболее неопределенным в таких расчетах является расчет точной цифры возмещения накладных расходов. Неточные предварительные подсчеты могут серьезно повредить бизнесу вследствие следующих причин:

(a) если цена на выполнение заказа завышена, потребители могут поискать других производителей.
(b) если цена на выполнение заказа занижена, выручка от реализации окажется недостаточной для покрытия затрат и/или получения соответствующей прибыли.

Неточная основа поглощения затрат

Ориентировочные затраты должны отражать накладные расходы согласно тому, каким образом они были понесены, чтобы достичь одновременной конкурентоспособности и прибыльности цен реализации.

9.1.2. Контроль за уровнем затрат

В том случае, когда производство специализировано либо ориентировано на заказы клиентов, система учета затрат настолько тесно связана с предварительными оценками, что такие оценки могут быть использованы как норма размещения излишнего потребления материалов и времени.

Проведению контроля способствуют следующие элементы:

(a) **Подробные наряды-заказы** -
Служат предметом контроля серийного номера. Заводской наряд-заказ дает право на получение и распределение специальных ресурсов в форме материала, рабочей силы и станков.

(b) **Заявки на дополнительный отпуск материала** -
Дополнительные требования на отпуск материала могут выполняться только при наличии и представлении надлежащего документа, где указаны причины такой необходимости.

(c) **Технологическая карта -**
Каждый наряд-заказ может сопровождаться технологическими картами, где подробно представлен порядок осуществления операций и указано время, предполагаемое для выполнения данной операции или стадии операции. Реальное время будет учитываться и будет возможность устанавливать причины возникновения лишнего времени.

(d) **Регулярные отчеты -**
Перечисленные выше документы формируют основу для составления отчета, показывающего сферу действия излишнего потребления, а также анализ основных причин. Цель состоит в предотвращении повторных случаев, где возможно, посредством выполнения следующих действий:

- Внесение дополнений в существующие методы предварительных оценок в отношении потребления
- Смена поставщика
- Усиление трудового обучения
- Введение поощрительной оплаты всех квалификационных уровней рабочих
- Усовершенствование системы эксплуатации завода

Одним из основных препятствий в установлении точной себестоимости заказа является расчет разумной пропорции постоянных накладных расходов к возмещению. Точная оценка объемов и затрат является трудной и разнообразие производственных методов на компаниях, ориентированных на заказ осложняет любую попытку формирования беспристрастной основы постатейного распределения затрат и включения их в себестоимость. Следовательно, в целях фиксирования цен, более реально игнорировать косвенные затраты и основывать цены реализации на прямых затратах с включением валового дохода. Конечно, контроль постоянных затрат продолжает оставаться первостепенным.
Процессу основания цен на валовом доходе присуща опасность возникновения тенденции занижения цен, так как 'любой валовый доход лучше потери заказа'. Такой подход позволителен в исключительных обстоятельствах, но в течение длительного периода времени цены на реализацию должны покрывать все затраты и давать приемлемую выручку.

9.1.3. Проблемы в отношении учета позаказной калькуляции

В позаказной калькуляции себестоимости и калькуляции себестоимости контракта роль бухгалтера по управленческому учету является очень ответственной. Бухгалтера принимают решения в отношении многих аспектов:

(1) Информационные требования. Должны быть разработаны табеля учета рабочего времени, наряды и т.д., выпущены инструкции в отношении их заполнения. Если система компьютеризирована, должны быть созданы файлы и выпущены инструкции в отношении введения данных.

(2) Методы контроля за затратами. Это становится особенно важным в том случае, когда цена на заказ назначается заранее. Бухгалтер по управленческому учету должен обеспечить наличие соответствующей информации, которая позволит контролировать затраты на данное число и проводить предварительную оценку до момента завершения по сравнению с заранее определенными сметными уровнями. В случае, если разница между затратами выше согласованного размера заранее определенных сметных уровней, должны быть предприняты действия по корректировке.

(3) Способы распределения накладных расходов по заказам; последующие корректирующие проводки в случае возникновения ситуаций с не полностью или излишне распределенными накладными расходами.
(4) Каким образом должна учитываться прибыль по долгосрочным контрактам. Именно бухгалтер по управленческому учету должен готовить и предоставлять информацию по затратам на «данное число» и «ориентировочные до момента завершения», на которых будет основываться распределение прибыли.

9.2. Попроцессная калькуляция

Попроцессная калькуляции затрат на производство используется для определения себестоимости продукта или оказываемых услуг при производстве массовой идентичной или однородной продукции. Затраты на единицу вычисляются вначале определением затрат на все производство однородных товаров, а затем делением на количество этих единиц. Индустрии использующие попроцессную калькуляцию затрат на производство включают пищевую, текстильную и нефтепереработки.

Пятью ключевыми моментами попроцессной калькуляции затрат на производство, использующих эквивалентные единицы являются

(а) суммировать поток физических единиц продукции

(б) вычислить объем производства в терминах эквивалентных единиц.

(в) затраты на эквивалентные единицы,

(г) суммировать общие затраты для подсчета и

(д) отнести затраты на завершенную продукцию и на продукцию, находящуюся в процессе завершения.

Эквивалентное изделие это полученное количество единиц продукции, которое берет количество каждого компонента в законченных единицах или находящихся в процессе завершения и пересчитывает его на количество законченной продукции, которое можно было бы выпустить, используя это же количество компонентов.

Проводки для попроцессной калькуляции себестоимости такие же как проводки при позаказной калькуляции издержек. Основное различие в том, что при попроцессной калькуляции себестоимости существует отдельный счет Незавершенное производство в каждом отделе.

Метод средневзвешенной при попроцессной калькуляции себестоимости вычисляет затраты на единицу продукции концентрируясь на общие затраты и общее количество законченных эквивалентных изделий на этот период и относит эту среднюю затрату на количество завершенных единиц и на количество единиц находящихся в процессе завершения.

FIFO метод попроцессной калькуляции себестоимости относит затраты продукции незавершенного производства на начало периода на первую готовую продукцию и относит затраты на производство эквивалентной продукции в текущем периоде сначала на завершения начальной продукции, а затем на производство новой единицу продукции и, наконец на производство продукции, которые находятся на стадии завершения.

Стандартный метод калькуляции себестоимости упрощает попроцессную калькуляцию себестоимости, так как стандартные затраты служат в качестве затрат на эквивалентную единицу при отнесении затрат на законченную продукцию и на продукцию, находящуюся на стадии завершения.

Метод средневзвешенной вычисляет перенесенные затраты на единицу продукции концентрируясь на суммарных перенесенных затратах и суммарных перенесенных эквивалентах, завершенных к данному периоду и относит эту среднюю затрату на законченную продукцию и на продукцию, находящуюся на стадии завершения. Метод FIFO попроцессной калькуляции себестоимости относит перенесенные затраты на начало производства на законченную продукцию и перенесенные затраты текущего периода сначала на завершение продукции на начало производства, затем на производство новой единицы продукции и, наконец, на продукцию, находящуюся на стадии завершения.

9.3. Бюджетирование

Цели составления бюджета следующие:

- ✓ помощь планированию ежегодных операций;
- ✓ координация деятельности различных подразделений предприятия и обеспечение гармоничности их функционирования;
- ✓ доведение планов до руководителей различных центров ответственности;
- ✓ стимулирование (мотивация) деятельности руководства по достижению целей организации;
- ✓ управление производством;
- ✓ оценка эффективности работы руководителей.

Планирование

Принятие основных решений по планированию – часть процесса перспективного планирования. Однако процесс составления годового бюджета ведет к конкретизации этих планов, так как руководители должны составлять подробные планы для проведения в жизнь перспективных планов. Если годовой бюджет отсутствует, проблемы повседневной деятельности могут склонить руководителя отказаться от планирования будущих операций. Составление же бюджета гарантирует, что руководители будут планировать будущие операции, принимая во внимание возможные изменения условий деятельности в следующем году, и определять меры, которые необходимо принять сейчас, чтобы отреагировать на предстоящие изменения условий. Этот процесс заставляет руководителей предвидеть проблемы до того, как они возникнут, и вероятность поспешных решений, принимаемых экспромтом, которые определяются сиюминутной целесообразностью, будет сведена к минимуму.

Координация

При помощи бюджета действия различных подразделений организации могут быть согласованы и сведены воедино. При отсутствии общего руководства каждый менеджер может принимать свое решение. Полагая, что оно в лучшей мере послужит интересам организации. Повторяем пример: отдел маркетинга может дать ход программе продвижения товара на рынок, предназначенный для повышения спроса до такого уровня, с которым производство справиться не может.

В некоторых случаях интересы одного менеджера могут противоречить интересам других руководителей; например, начальник отдела закупок может разместить крупные заказы, с

тем, чтобы получить большую скидку, начальник производственного отдела хочет избежать больших уровней запасов, а бухгалтер будет заинтересован в том, чтобы решения влияли на наличные средства предприятия. Целью составления бюджетов является урегулирование этих противоречий в пользу фирмы в целом, а не какого-то ее подразделения. Таким образом, составление бюджета вынуждает руководителей изучать взаимоотношения своего подразделения с другими и в процессе изучения предусматривать и разрешать конфликты. Маловероятно, что первый же проект сметы обеспечит полное соответствие всех направлений деятельности организации. Например, можно спланировать закупку сырья в таком количестве и в такие периоды, которые не обеспечат равномерное производство продукции. Подробные несоответствия должны корректироваться до принятия окончательного варианта сметы. Качественно составленная смета поможет координировать различные виды деятельности организации и обеспечит согласованность действий всех ее подразделений. Информация

Организация будет функционировать эффективно только при четкой и полной информации. Это необходимо для того, чтобы подразделения предприятия имели полную информацию о планах, политике и организациях, которым будет подчиняться предприятие. Каждый работник предприятия должен четко понимать свою роль в исполнении годовой сметы. Это обеспечивает ответственность определенных лиц за исполнение бюджета. При помощи бюджета высшее руководство информирует о своих намерениях руководителей более низких уровней с тем, чтобы все сотрудники имели возможность понять эти намерения и могли координировать свою деятельность для их осуществления. Информация передается не только через сам бюджет, много жизненно важных данных выдается в процессе его подготовки.

Мотивация

Бюджет может быть полезным средством воздействия на работу руководителей и побуждать их действовать в направлении достижения целей организации (предприятия). Бюджет представляет собой норму, в достижении которой при определенных обстоятельствах руководители могут быть заинтересованы. Однако бюджеты могут стать причиной неэффективности работы и конфликтов между руководителями. Если сотрудники фирмы принимали активное участие в разработке сметы, и смета используется как средство помощи руководителям в управлении их подразделениями, то она может оказаться мощным стимулятором соревнования. Однако если бюджет диктуется сверху и скорее представляет собой угрозу, нежели базу для соревнования, то приказ о ее исполнении может вызвать сопротивление работников и принести больше вреда, чем пользы.

Управление

Бюджет помогает руководителям в управлении деятельностью и ее контроле в том подразделении организации (предприятия), за которое они отвечают. Сравнивая фактические результаты со сметными показателями различных категорий расходов, руководители могут установить, какие расходы не соответствуют первоначальному плану, и поэтому требуют их внимания. Данный процесс позволяет руководителям применять систему *управления по отклонениям*, когда внимание руководителя и его усилия концентрируются на показателях, которые имеют значительное отклонение от плановых. Изучая причины отклонений, руководители должны уметь распознавать такие недостатки, как закупка материалов низкого качества. По мере определения причин неэффективности должны предприниматься соответствующие контрольные действия для исправления ситуации.

Оценка эффективности

Работа руководителя часто оценивается его успехами в исполнении бюджета. Некоторые компании устанавливают своим сотрудникам вознаграждение в зависимости от их способностей достигать целей, намеченных в жесткой смете, или ставят их продвижение по службе в некоторой степени в зависимости от исполнения смет. Кроме того, руководитель может сам оценить свои способности. Смета, таким образом, представляет собой полезное средство информирования руководителей о том, насколько хорошо они исполняют свои обязанности по реализации задач, которые они раньше помогали ставить.

Периодичность. Бюджеты охватывают период от одного года (или менее) до десяти и более лет. Многие компании используют бюджетирование как неотъемлемую часть долгосрочного планирования. Обычно период бюджетирования составляет один год. Годовой бюджет часто разбивается по кварталам, причем первый квартал - по месяцам. В течение года бюджеты корректируются. Например, в конце третьего месяца, в связи с появлением новой информации изменяются бюджеты остальных кварталов. Очень широко применяются непрерывные или скользящие бюджеты. Их сущность заключается в том, что по мере того, как заканчивается месяц или квартал, к бюджету добавляется новый. Этим обеспечивается постоянное двенадцатимесячное планирование. Непрерывное бюджетирование хорошо тем, что не позволяет менеджерам расслабиться и обеспечивает годовое прогнозирование вне того, какой месяц на календаре, май или октябрь. Выбор периода бюджетирования зависит от бюджетных данных и потребностей организации.

Классификация бюджетов. Терминология, используемая в бюджетировании, различна в организациях, например бюджетный финансовый отчет. Многие организации вместо бюджетирования используют термин «планирование прибыли».

Разнообразие форм бюджетов велико, но все они содержат:

- ✓ Сопоставление бюджетных и отчетных данных.
- ✓ Данные для специфических управленческих решений, например для CVP проектирования.
- ✓ Долгосрочные бюджеты, часто именуемые капитальными или проектными.
- ✓ Гибкие бюджеты.

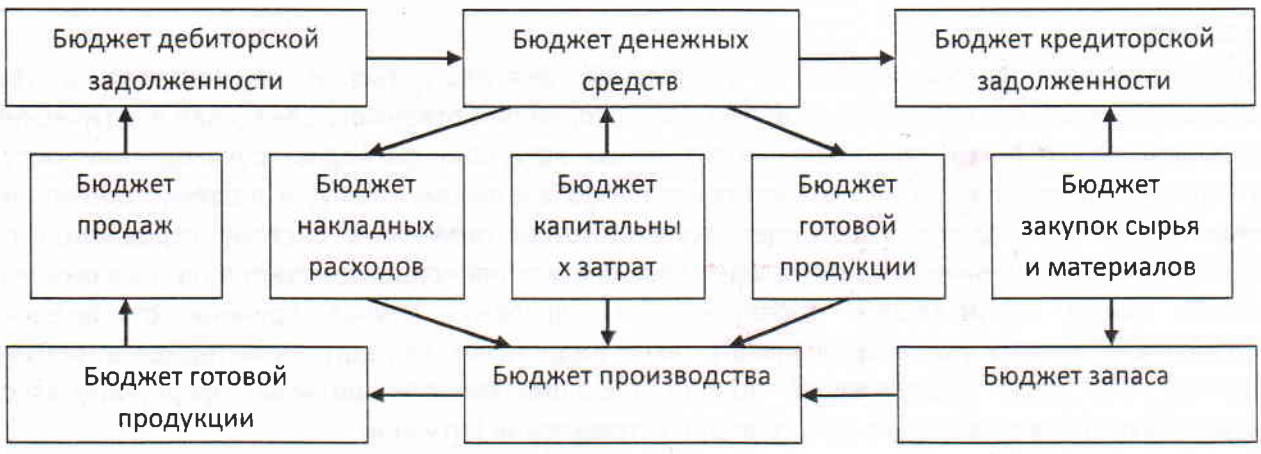


Рис. Взаимосвязь между различными бюджетами

На одном предприятии на определенный период имеется не один, а несколько бюджетов. Каждый из них связан с отдельным аспектом деятельности предприятия. По общепринятому мнению, идеальной является ситуация, когда существует отдельный бюджет для каждого лица, занимающего руководящую должность, пусть даже самого низкого уровня. Содержание всех отдельных бюджетов объединено в сводных бюджетах, которые обычно состоят из предусмотренного бюджетом отчета о доходах и расходах (отчета о прибыли и убытках) и бухгалтерского баланса

МОДЕЛЬ ФИНАНСОВОГО ПЛАНИРОВАНИЯ

Основной бюджет может быть представлен в качестве плановой модели деятельности организации. Как только бюджет подготовлен, начинается его корректировка в связи с изменением внешних и внутренних условий и необходимостью просчета эффективности различных управленческих решений. Применение компьютера позволяет резко сократить трудоемкость этих операций.

УЧЕТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Руководство компании разрабатывает организационную структуру и определяет ответственность подразделений и лиц, отвечающих за их работу.

Организационная структура напоминает пирамиду, где менеджеры "основания" отчитываются перед вышестоящими руководителями. Каждый менеджер закреплен за центром ответственности. Последний является сегментом организации, менеджеры которого подотчетны за определенный участок работ. Учет ответственности - это система, которая измеряет (оценивает) планы и действия по каждому центру ответственности.

Наиболее распространены следующие типы центров ответственности:

- ✓ Центр затрат - подотчетен только за затраты.
- ✓ Центр продаж - подотчетен только за выручку.
- ✓ Центр прибыли - подотчетен и за затраты, и за обеспечение выручки.
- ✓ Центр инвестиций - подотчетен за затраты, выручку и инвестиции.

Обратная связь. Бюджетирование, соединенное с учетом по центрам ответственности помогает менеджерам, особенно если налажена обратная связь. Среди бухгалтеров, руководителей наблюдается желание «найти виновников», если системой учета выявлены нежелательные отклонения. Однако ни одна система учета или отклонения сами по себе не могут дать на это ответ.

Ответственность и подконтрольность. Подконтрольность - это степень влияния, которое конкретный руководитель может оказывать на затраты, выручку или другие показатели. Например, любые затраты, величина которых непосредственно зависит от данного менеджера данного центра ответственности в данный отрезок времени. В идеале система учета ответственности должна либо исключать все неконтролируемые затраты из исполнительского отчета, либо отделять их.

9.4. Анализ отклонений

Нормативная калькуляция себестоимости - это контрольный метод, который сравнивает нормативные затраты и доходы с фактическими результатами с целью получения отклонений, которые используются для стимулирования деятельности.

Отклонение представляет собой разницу между фактическим значением и значением, предусмотренным сметой.

Использование отклонений помогает менеджерам в планировании и контроле операционной деятельности. *Управление по отклонениям* - практика, посредством которой менеджеры концентрируют своё внимание на тех подразделениях, результаты которых отличаются от тех, что предусмотрены сметами, и напротив уделяют меньше внимания, если результаты подразделений в соответствии с запланированными значениями.

Анализ отклонений - это анализ деятельности на основании отклонений. Используется для поддержки и стимулирования действий руководства на наиболее ранних стадиях.

Стоимостная норма - это предопределенное измеримое количество, установленное в определенных условиях и представленное в денежном выражении. Она основывается на оценке составляющих стоимости. В основном она используется в качестве основы для оценки деятельности, контроля посредством особой отчетности, оценки товарно-материальных запасов и установления торговых цен.

Виды нормативов

Существует ряд основ для установления нормативов в рамках системы нормативной калькуляции себестоимости. На выбор основы будет определяться применением норматива.

- основной норматив
- идеальный норматив
- достижимый норматив
- текущий норматив.

9.4.1. Расчет отклонений

Отклонение от нормативных затрат - это разница между запланированными, предусмотренными бюджетом или нормативными затратами и фактическими затратами.
Отклонение от нормативных затрат возникает при сравнении нормативных затрат с фактическими затратами. Нормативной калькуляции себестоимости (затрат) присуща одна важная характерная черта, о которой следует помнить всегда: при нормативной калькуляции себестоимости проводится анализ отклонений с использованием обычных счетов главной книги системы двойного учета. Для этого в бухгалтерских регистрах отражаются:

(a) фактические затраты как вводные данные;
(b) стандартные затраты как конечные данные;
(c) разница как отклонение.

Отклонение прямых материальных затрат от нормативов

Прямые материальные затраты рассчитываются с целью определения количественного эффекта на прибыль фактических прямых материальных затрат, которые отличаются от нормативных материальных затрат. Затем, этот общий эффект анализируется с целью оценки влияния разницы на цену материалов и на расход материалов.

Отклонение итоговой суммы прямых материальных затрат от норматива

Цель этого отклонения - показать эффект фактических прямых материальных затрат, которые отличаются от нормативных прямых материальных затрат, на прибыль за отчетный период.

Анализ отклонения итоговой суммы прямых материальных затрат

Если нормативные материальные затраты определяются из расчета на единицу продукции, то они состоят из двух частей. Это оценки:

(a) количества потребляемых материалов; и
(b) цены единицы материала.

Отклонение цены основных материалов

Отклонение по цене материала = (Нормативная цена ед. Материала-Фактическая цена)х Количество купленного материала

Расчет отклонения производится с тем, чтобы определить, в какой степени фактическая прибыль отличается от ожидаемой прибыли в результате того, что фактическая цена основных материалов отличается от нормативной цены.

Отклонение нормы потребления основных материалов

Отклонение по использованию материала=(Нормативное количество материала для фактического выпуска продукции -Фактически использованное количество)х Нормативная цена единицы

Цель этого отклонения - определить количественное влияние на прибыль, вызванное различием между фактическим объемом потребления сырья и ожидаемым объемом необходимым для производства предусмотренного объема продукции.

Совокупное отклонение по затратам на материал =(фактический выпуск продукции х нормативные затраты на материал на единицу продукции)- Фактические затраты на материал

Запасы сырья и полуфабрикатов

Не всегда происходит так, что количество приобретенного материала было равно количеству материала, использованного в производстве. В случае если это не произошло, на прибыль окажет влияние изменение уровня запасов. Степень, в которой это повлияет на расчет отклонения по основным материалам, зависит от выбранного метода оценки запасов. Запасы можно оценить, используя либо:

(a) нормативную цену материалов; либо
(b) фактическую цену (используя методы ФИФО, и т.д.).

Оценка запасов по нормативной цене

Наиболее распространенным методом оценки является использование нормативной калькуляции себестоимости, так как в этом случае нет необходимости отражать движение запасов, исходя из их стоимости, в карточках учета запасов (т.к. любое движение, как получение, так и выдача, оцениваются по нормативной цене).

Эффект этого метода оценки заключается в том, что отклонение цен рассчитывается на основании приобретенного количества, а не на основании количества израсходованного материала.

Оценка запасов по фактической цене

Если используется этот метод оценки товарно-материальных запасов, это значит, что любое отклонение цены признается не в момент покупки, а в момент отпуска запасов.

При использовании данного метода отпуск запасов оценивается по фактическим ценам (используются методы ФИФО, и т.д.), а все подробности отражаются в карточка учета запасов. Отклонение цены высчитывается на основе потребляемого количества.

Отклонения прямых затрат на оплату труда

Отклонения по ставкам заработной платы= (Нормативная ставка заработной в час -Ставка фактической заработной платы) х Фактически отработанное время

Прямые затраты на оплату труда рассчитываются с целью определения количественного эффекта фактических затрат на оплату труда, которые отличаются от нормативных прямых затрат на оплату труда, на прибыль.

Отклонения по производительности труда= (Нормативное рабочее время -Фактически отработанное время) х нормативная ставка заработной платы в час.

Затем общий эффект анализируется с тем, чтобы определить влияние разницы в ставках заработной платы работников и количестве часов.

Отклонение итоговой суммы прямых затрат на оплату труда от норматива

Цель данного отклонения - показать влияние фактических прямых затрат на оплату труда, которые отличаются от нормативных затрат на оплату труда, на прибыль отчетного периода.

Анализ отклонения итоговой суммы прямых затрат на оплату труда

Совокупное отклонение по трудозатратам = (фактический выпуск продукции х нормативные трудозатраты на единицу продукции)- Фактические трудозатраты

Если нормативные прямые затраты на оплату труда определяются из расчета на единицу продукции, то они состоят из двух частей. Они включают оценку:

(a) количества часов необходимых для производства единицы продукции;
(b) почасовой ставки заработной платы.

Отклонение ставки заработной платы

Это отклонение рассчитывается с тем, чтобы определить, в какой степени фактическая прибыль отличается от ожидаемой в результате различия между фактической ставкой заработной платы и нормативной.

Отклонение производительности труда

Цель данного отклонения определить количественное влияние, оказываемое на прибыль при использовании определенного количества часов отличного от ожидаемого количества часов необходимого для производства продукции.

Отклонения по расходованию накладных расходов

Это отклонение позволяет измерить эффект фактических почасовых переменных накладных расходов, которые отличаются от нормативных почасовых расходов, на прибыль.
Отклонение переменных накладных расходов по затратам =Сметные переменные накладные расходы на объем фактического ввода ресурсов- Фактические переменные накладные расходы.

Отклонение эффективности переменных накладных расходов

Это отклонение позволяет измерить эффект фактического рабочего времени, отличающегося от нормативных рабочих часов, на прибыль.

Отклонение переменных накладных расходов по эффективности =(Нормативное время фактического выпуска продукции -Фактическое время) x Ставку переменных накладных расходов

Изменение переменных накладных расходов как результат изменения объема производства

Совокупное отклонение по переменным накладным расходам =фактический выпуск продукции x Нормативную ставку переменных накладных расходов на единицу - Фактические переменные накладные расходы

Если переменные накладные расходы меняются не в результате изменения количества рабочих часов, а в результате изменения объема производства, то невозможно рассчитать суб-отклонения, о которых говорилось выше.

Отклонение реализационной цены

Это отклонение показывает, какое влияние оказывает реализация продукции по ценам отличным от ожидаемых цен на прибыль.

Отклонение по цене реализации =(Фактическая валовая прибыльна единицу - Нормативная валовая прибыль на единицу) x Объем фактической реализации

Отклонение по объему реализации

Цель данного отклонения - рассчитать влияние фактического объема реализаций, отличающегося от запланированного объема, на прибыль. Влияние на прибыль будет отличаться в зависимости от того какая система калькуляции используется: калькуляция себестоимости по переменным затратам или калькуляция полной себестоимости.

Отклонение по объему реализации =(Объем фактической реализации- Объем сметной реализации)x нормативную валовую прибыль

9.4.2. Отчет по отклонениям

Отчет начинается с запланированной прибыли, которая основывается на запланированных затратах и уровнях деятельности.

Затем она корректируется с учетом отклонения по объему реализаций, чтобы отразить любую разницу между фактической и запланированной деятельностью. Результат, который называется «Нормативная прибыль от фактического объема реализаций», представляет собой прибыль, которая была бы получена, если:

(i) цена реализации была бы равна запланированной; и
(ii) все переменные затраты были бы равны нормативной себестоимости единицы продукции; и
(iii) все постоянные затраты были бы равны запланированным затратам.

Затем отклонения цены реализации и затрат указываются в разделах благоприятные и неблагоприятные отклонения соответственно. Итогом этого будет сверка фактической и нормативной прибыли от фактического объем реализаций.

(a) **Отклонение цены материалов**

Может быть вызвано:

(i) различными источниками снабжения;

(ii) неожиданным общим ростом цен;
(iii) изменением скидок, предоставляемых при продаже большой партии товара;
(iv) заменой разносортных материалов;
(v) нормативным определением цены в середине года так, что в первых месяцах года ожидается благоприятное отклонение цен, а в конце года - неблагоприятное отклонение.

(b) **Отклонение по объему потребления материалов**

Может быть вызвано:

(i) высоким/низким уровнем потребления лома;

(ii) изменением дизайна продукции;
(iii) заменой разносортных материалов.

(c) **Отклонение ставки заработной платы**

Возможные причины:
(i) неожиданные национальные премии;

(ii) сверхурочное время или премиальные выплаты, отличающиеся от плана;
(iii) замена работы различной степени сложности.

(d) **Отклонение производительности труда**

(i) усовершенствование методов условий труда, включая лучший контроль;

(ii) последствия обучающих эффектов;
(iii) введение системы материального стимулирования или обучения персонала;
(iv) замена работы различной степени сложности.

(e) **Переменные накладные расходы**

(i) неожиданное изменение цены в отношении статей накладных расходов;

(ii) неправильное разделение между постоянными и переменными накладными расходами.

(f) **Расходование постоянных накладных расходов**

(i) изменения цен, имеющих отношение к статьям постоянных накладных расходов, например, увеличение арендной платы;

(ii) сезонный эффект, например, тепло/электроэнергия зимой. (Он возникает в том случае, если годовой бюджет разделен на четыре квартала или на равные тринадцать четырехнедельных периода без учета сезонных факторов. В течение всего года сезонные эффекты нейтрализуются.)

(g) **Объем постоянных накладных расходов**

(i) изменение объема производства в результате изменения спроса или политики создания запасов;
(ii) изменения уровня производительности труда и оборудования;

(iii) объем производства, потерянный в результате забастовок и т.д.

(h) **Отклонение операционной прибыли, вызванное изменением цены реализации**

(i) незапланированный рост цен;
(ii) незапланированный спад цен.

(i) **Отклонение операционной прибыли, вызванное изменением объема реализации**

Это отклонение возникает при изменении объема реализаций, что в свою очередь может быть вызвано:

(i) неожиданным падением спроса в результате экономического спада;
(ii) дополнительным спросом в результате снижения цен;
(iii) неудовлетворение спроса в результате производственных трудностей.

www.hseipaa.kz